



<論説>中小会社の計算書類の信頼性の確保：連合王国

著者	弥永 真生
雑誌名	筑波ロー・ジャーナル
巻	26
ページ	141-206
発行年	2019-06
URL	http://hdl.handle.net/2241/00157658

中小会社の計算書類の信頼性の確保 ： 連合王国

弥 永 真 生

- 1 会社法による監査の義務付け
- 2 中小会社の監査と代替的手続きの模索
 - (1) 『会社会計と開示』
 - (2) 『小企業に対する会計上及び監査上の要求事項』
 - (3) 1994 年会社法改正
 - (4) 監査免除報告書の廃止
 - (5) 法定監査免除の限界
- 3 小会社の監査の基準
 - (1) U18『小会社の監査問題』
 - (2) 『監査報告書及び監査ガイドライン』
 - (3) 実務ノート第13号『小規模事業体の監査』
- 4 2006 年会社法まで
 - (1) 会社法改正運営グループ『枠組みの発展』
 - (2) 会社法改正運営グループ最終報告書
 - (3) 『独立専門家によるレビューの実地試行結果』
 - (4) 2002 年白書と 2005 年白書
- 5 2006 年以降の動向
 - (1) 『中小会社及びそのステークホルダーの必要を会計士がどのように支援するかのレビュー』
 - (2) 中間テクニカル・リリース AAF 03/06
 - (3) 実務ノート 26 号
 - (4) 会計士団体の最近の考え方

1 会社法による監査の義務付け

1844 年法¹⁾は、「完全かつ公正な (full and fair)」貸借対照表を株主に提供し、公衆の縦覧に供すること (35 条、36 条、42 条)、及び、計算書類について監査

人による監査を受けることを会社に要求したが（39条）、監査人の独立性や資格についての規制は加えられなかった²⁾。いったん、1856年法³⁾では、監査を義務付ける規定が削除されたが^{4,5)}、1900年法⁶⁾では、再び、すべての会社の会計記録は監査人によって監査されなければならないとされ⁷⁾、監査人は、貸借対照表が「真実かつ正確（true and correct）」⁸⁾であるかどうかについて意見を表明することが求められるに至った（21条、23条）⁹⁾。もっとも、この段階では、監査人の独立性や資格についての制約は定められていなかった¹⁰⁾。

1) Joint Stock Companies Act 1844（7 & 8 Vict. c.110）

2) なお、1855年有限責任法（Limited Liability Act 1855（18 & 19 Vict. C.133））14条は、有限責任が付与された登記証明書を有する会社においては、1844年法の規定に従って監査人（複数選任された場合は、少なくともそのうちの1人）は商務審議会（Board of Trade）の認可を受けなければならないとし、その者が不適当であるときは商務審議会は他の者を監査人として選任しなければならないとしていた。

3) Joint Stock Companies Act 1856（19 & 20 Vict. c.47）

4) 附属定款（Articles of association）が会社の内部関係を規律するという仕組みを採用し、附属定款に別段の定めが設けられない場合には、Table B（その74条から84条が監査人についての規定であり、監査人が職業的監査人であることは求められていなかった。なお、81条は、少なくとも株主の（数及び持分で）5分の1以上の要求があったときに、監査人を選任する権限を商務審議会に与える規定であった）が会社と株主とを規律することとされた（9条）。すなわち、会社はTable Bと異なる定めを設けることができることから、監査人の選任は任意法規化された。なお、1862年法（25 & 26 Vict. c.89）でも、附属定款が監査については規律することとされ、モデル附属定款としての性質を有する第1附則のTable Aの83条から94条が監査について規定していた。

5) たとえば、Cottrell は、1856年以降のイングランドはヨーロッパ中で最も自由放任的な（permissive）商事を有していたと指摘し（Cottrell（1980）p.41）、Jones と Aiken も、個人の自由を拡大するように定められた1855年から1862年の法律によって、ビクトリア期の会計関連法は無干渉主義／集産主義的（laissez-faire/collectivist）の枠組みに適合するものとなることができたと評価している（Jones and Aiken（1995）p.71）。もっとも、Seaman は、19世紀には、無干渉主義（laissez-faire）が一般的に実践された時期はなかったと評価し（Seaman（1972）p.170）、Brebner も同様の見方を示している（Brebner（1948）p.60 [This is not to argue that laissez faire was not a powerful myth]）。また、Walker（1996）及び Maltby（1998）も参照。

6) Companies Act 1900（63 & 64 Vict. c.48）

ところが、1948年法¹¹⁾は、免除私会社 (exempt private companies)¹²⁾を除き、職業的監査人¹³⁾による監査を受けなければならないものとし (161条1項)、監

-
- 7) これは、*Davey* 委員会報告書 (Board of Trade (1895)) が監査人の完全な報告書を添付することを提案したこと (para.51. cf. para.53) をうけたものである。なお、*Davey* 委員会が行った意見照会に対して、証券取引所連合評議会やアバディーン証券取引所委員会などが、監査は会社の附属定款に委ねるのではなく制定法に規定し、強制すべきであると回答していた (Questions addressed to the Associated Stock Exchanges (Birmingham, Dublin, Edinburgh, Glasgow, Leeds, Liverpool, Manchester, and Sheffield), and the Aberdeen, Bristol, and Newcastle-on-Tyne Stock Exchanges : and the Replies thereto, in : Board of Trade (1895) p.98)。
- 8) なお、1856年法 Table B の84条は、「監査人は貸借対照表と計算書類 (balance sheet and accounts) についての株主に対する報告書を作成しなければならない、すべて、その報告書には、彼らの意見によれば、貸借対照表はこれらの規則によって求められる事項を含み、完全かつ公正な (full and fair) 貸借対照表であるかどうか、及び、会社の事業の状況の真実かつ正確な概観 (full and fair) を示すよう正しく (properly) 作成されているかどうかについて記載しなければならない」と規定していた。
- 9) Hopkins (1984)
- 10) 法案段階で、職業会計士であることを監査人の被選資格としなかった点について、たとえば、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は批判を加えていた (Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1896))。山浦は、取締役の活動の自由が妨げられることを恐れたこと、私会社の反対があったことが、資格限定が実現しなかった原因なのではないかとの推測を示している (山浦 (1991) 197頁)。なお、1906年会社法改正委員会報告書の付録 (Company Law Amendment Committee (1906)) によると、たとえば、Cleckheaton, Halifax, Wakefield の商工会議所は、監査人 (のうち少なくとも1人) は (勅許会計士協会の会員などの) 公共会計士 (public accountant)、職業会計士 (professional accountant)、資格を有する会計士 (qualified accountant) であるべきであるという意見を寄せていた (p.51, 53)。そして、貴族院から回付された (貴族院における議論については、Hansard, House of Lords, Debates, 2 May 1907, vol. 173, cc996-1032 参照) 1907年5月16日時点の会社法案 (British Parliamentary Papers, vol. I, Bills Public, 12 February 1907-28 August 1907, p.14) 21条は、授權資本金額が50,000ポンド以上の会社では、監査人のうち少なくとも1人は、会計士としての事業を公に営んでいることを要求するものとしていた (もっとも、最終的に、可決された会社法案にはこのような条項は含められなかった)。他方、1918年会社法改正委員会報告書 (Company Law Amendment Committee (1918)) では、監査人が職業上の資格を有しているべきか、どのような資格を有しているべきかについて、同委員会はいかなる勧告も行わないとした (para.58)。

査人は、計算書類が「真実かつ公正な概観（true and fair view）」を与えるものであるかどうかについて意見を表明しなければならないものとした（162条1項、第9附則3号(2)）。

さらに、1961年の会社法委員会報告書（Jenkins 委員会報告書）¹⁴⁾において、会社法では、公開会社（public companies）と私会社とで異なる取り扱いを定めるべきではない（パラグラフ 64 から 67）、免除私会社とそれ以外の私会社との区別を廃止すべきである（パラグラフ 55 から 63）と提案され、とりわけ、監査役の被選資格制限の免除については区別を維持する十分な理由は認めがたいとされたこと（パラグラフ 424 から 426）を背景として、1967年会社法¹⁵⁾は、免除私会社という範疇を廃止し、すべての会社は、独立性を有する職業的監査人による監査を受けなければならないものとした¹⁶⁾。

その後、EC 会社法第4号指令を国内法化した1981年法¹⁷⁾は、前事業年度末から「重要な会計上の取引」をしていない小会社（企業集団内のいずれかの会社が公開会社などである場合を除く）を休眠会社（dormant company）と定義し、休眠会社は、監査人を選任しないという株主総会の特別決議を経ることによって、法定監査を受けることを要しないとした（252条）。また、EC 会社法

11) Companies Act 1948（11 & 12 Geo.6 c.38）

12) 免除私会社については、たとえば、星川（1960）343-382頁参照。

13) (a) 1948年法161条のために商務審議会により認可されている、連合王国において設立された会計士団体の会員である者または (b) 連合王国外で同種の資格を取得しもしくは (a) の規定にいう商務審議会により認可されている会計士団体の会員によって雇用され、その間に適当な知識と経験を得たと商務審議会により現に認められている者もしくは大ブリテンにおいて1947年8月6日以前に会計士として開業した者を除いては、監査人となることができないとされた。そして、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会及び公認会計士協会が認可された会計士団体であり、後に、1976年会社法13条1項に、これらの団体が認可会計士団体であることが規定された。

14) Board of Trade（1962）

15) Companies Act 1967（1967 c.81）

16) 2条により、1948年法161条1項ただし書きは効力を失うものとされた。

17) Companies Act 1981（1981 c.59）

第7号指令及び第8号指令を国内法化した1989年法¹⁸⁾は、適切に監督され、十分な能力を有する（properly supervised and appropriately competent）者のみが会社の監査人として選任されることができるとした（24条1項）。すなわち、34条の規定の適用がある場合を除き（25条3項）、認可された監督団体の会員であり、かつ、その監督団体の規則の下で監査人として被選適格を有する者のみが監査人として選任されうるとされた（25条1項）¹⁹⁾。

2 中小会社の監査と代替的手続きの模索

1967年法によりすべての会社に独立性を有する職業的監査人による監査を義務付けられたため、連合王国においては、中小会社は監査に服すべきなのか、服すべきであるとすれば、どのような監査の対象とされるべきなのかということについて、多くの議論が積み重ねられた。

(1) 『会社会計と開示』

まず、1971年の小規模会社調査委員会報告書（*Bolton* 委員会報告書）²⁰⁾は、免除私会社という範疇の復活に対しては否定的であったものの（パラグラフ17.38）、公開会社と中小企業との間に区別をつける方法を考えるべきであると、商務・産業省（Department of Trade and Industry）は、会社法の次の大きな改正の際には、「スチュワードシップ（stewardship）」会社と「所有主（proprietary）」会社とを区分すべきである²¹⁾という、4つの主要な会計士団体の提案である『1970年代の会社立法』における提言には利点があり、十分な考慮を払うべきであったとした（パラグラフ17.39）。そして、監査を受ける義務については言及しなかったものの、年間売上高50万ポンド以下の私会社については取締役報酬の個別開示及び取締役会報告書における売上高の営業種類別開示を免除することを提案した（パラグラフ17.18、17.40から17.42）。

18) Companies Act 1989（1989 c.40）

19) 詳細については、たとえば、山浦（1993）508-521頁参照。

20) Bolton *et al.*（1971）

そして、1979年には、商務・産業省が、『会社会計と開示』²²⁾というグリーン・ペーパーを公表し、EC 会社法第4号指令が一定の会社については法定監査を受ける義務を免除しているが、それを連合王国は国内法に取り入れるべきかどうかについて、意見を募集した。

この意見募集文書では、EC 会社法第4号指令に沿って会社を Top tier, Middle tier 及び Bottom tier の3つに区分し、売上高130万ポンド以下、総資産額65万ポンド以下、平均被用者数50人以下という3つの規準のうち2つ以上をみたす小規模私会社²³⁾を Bottom tier に位置づけ（第1章パラグラフ1）、そのような小規模私会社（所有主会社 [proprietary company]）については会計開示及び監査につき特例を設ける方針を示した。すなわち、監査に関して、①法定監査の要求を廃止する（第2章パラグラフ11）、②小会社の法定監査をこれまで同様、継続する（第2章パラグラフ14）、③監査に代えて独立レビューを要求する（第2章パラグラフ15）という3つの選択肢の可能性があるという理解を示した。もっとも、「所有主会社の多くは、少数株主、社債権者その他の重要な債権者から強く突き上げられて監査を受けることを継続すると考えられるから、所有主会社に対する法定監査要求の免除は、それ自体では問題の解決とはならないといわれている」（第2章パラグラフ14）と述べ、また、「レビューの範囲がどのようなものか、または、何らかのレビューを制定法で要求するのにふさわしい場合があるのかは全く明らかではない。レビューを行うことがで

21) ICAEW *et al.* (1969) para.19. この文書では、「「所有主」会社」とは、3連続会計年度末（設立時からの方が短ければ、設立時からの期間）、一貫して、実質的に同一人によって経営され、かつ、支配されていること、「所有主」会社でない他の会社の支配下にないこと、持分の譲渡を制限していること、その持分を公募することを禁止していること、社員数を25人以下に制限していること、1週間あたりの平均被用者数が250人以下であること、及び、年間売上高が50万ポンド以下であることというすべての条件をみたす会社をいうとすることを提案していた（パラグラフ21）。なお、この文書では、「所有主」会社の監査を受ける義務の免除の提案はなされていない。

22) Department of Trade (1979)

23) 公開会社の子会社または企業集団全体でみると Bottom tier の要件をみたさない場合の当該企業集団に属する会社は小規模私会社とは取り扱わないとする（パラグラフ1）。

きる者は監査を行う資格を有する者であろうから、レビューのみの場合の正確な範囲が監査に比べて報酬の大幅な削減が期待できるかどうかを決することになると考えられる。」(第2章パラグラフ16)と指摘していたことからすれば、このグリーン・ペーパーは①を選好していたと推測される²⁴⁾。

このグリーン・ペーパーに対して、英国産業連盟 (Confederation of British Industry : CBI) は、上場会社と非上場会社とを区別することは適当ではないと指摘し、また、会計士団体合同諮問委員会 (Consultative Committee of Accountancy Bodies : CCAB)²⁵⁾も、「所有者会社」はオーストラリアや南アフリカで用いられているようにすべての取締役が社員であり、すべての社員が取締役であるような会社を意味するので、その表現を単なる小規模会社を表す表現として用いることはミスリーディングであると主張した。また、CCAB は、かりに小会社の計算書類について監査を受ける義務を免除するのであれば、小会社の閾値は低すぎるという見解を示し、CBI もインフレーションが継続していることに鑑み、より高い閾値を定めるのが適当であるとした²⁶⁾。「所有主会社」について監査を受ける義務を免除するか、その代わりに「レビュー」を受けることを要求するかについては意見が分かれた。事務弁護士会は、株主の有限責任ゆえにリスクを負担する債権者の利益を保護するという観点から、監査を受ける義務の免除については反対し、独立レビューに対しても、本当に費用を削減しようとするれば、レビューがほとんど価値を有しないほどにレビューの範囲を狭める必要があり、実行可能性が乏しいとした。もっとも、異なる監査基準を適用することには一理あるかも知れないという立場をとっていた。

監査実務委員会も、『小会社：監査の必要があるのか』²⁷⁾という討議資料を公表し、小規模会社についての法定監査に対する賛否の議論を紹介し、この討議

24) Page (1985) p.211

25) CCAB (1979) 参照。

26) 他方、事務弁護士会 (Law Society) や勅許秘書役・管理者協会 (Institute of Chartered Secretaries and Administrators : ICSA) は、要件の緩和には反対の姿勢をとった (Walmsley (1980) p.141)。

資料に対して寄せられたコメントを分析したところ、小会社の法定監査が必要かどうかについての職業会計人の見解は分かれていることが明確になった。すなわち、小会社にも監査強制を続けるべきかという問いかけに対する賛成・反対はいずれも 89 であり、同数であった。また、続けるべきであると回答した者に対する「限定付監査報告書を受け入れるか」という追加的質問に対する回答は受け入れるとするものが 46、受け入れないとするものが 21、続けるべきではないと回答した者に対する「レビュー制度を導入すべきか」という追加質問に対する回答は、導入すべきであるとするものが 55、導入すべきでないとするものが 35 であった²⁸⁾。なお、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は、商務・産業省の上記グリーン・ペーパーに対して、「有限責任が認められるすべての会社の会計報告書の監査を要求している現行法を変更すべきでない」とし、また、レビューにより十分な費用削減が図れるという証拠はなく、また、大衆の混乱をもたらすおそれがあるとして、監査の代案としてレビューを提案しない、監査を受ける義務を免除しなければならないのであれば、Bottom tier の下半分について、株主の承認を条件として、端的に監査を受ける義務を免除し、レビューを要求しないことが適切であるとの回答を提出した²⁹⁾。他方、公認会計士協会（ACA）は、小規模会社の所有者や取締役が有限責任の対価が高いと考えるのであれば、有限責任を享受することなく事業を行う選択肢を有しており、銀行、供給者その他の債権者、被用者、課税当局など所有者以外の利害関係者の利益が尊重されるべきであるとして、監査免除に対して反対の立場をとった³⁰⁾。

さらに、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の後援で行われた、会計及び監査を小会社につき簡素化することに関する *Page* による調査³¹⁾は、適切な安全策が講じられるという前提で、株主に対する情報提供が削減され、か

27) Auditing Practices Committee (1979)

28) Auditing Practices Committee (1980)

29) ICAEW, News Release, 31 March 1980.

30) Investors chronicle & financial world (1979)

つ、計算書類が法令上の開示要求事項を最低限遵守するというのではなく、経営における利用を念頭に置いて作成されるのであれば、小会社にとっての負担軽減が実現すると結論付けた。

(2) 『小企業に対する会計上及び監査上の要求事項』

1985年3月に、商務・産業省は、行政上及び法律上の要求事項の精査報告書として『企業にとっての負担』³²⁾を公表し、そこには、株主が経営する小会社については、現行の計算書類の法定監査を廃止するべきであるという提案が含まれていた (Section 4.4)。商務・産業省はこれをふまえて、同年6月に、『小企業に対する会計上及び監査上の要求事項』³³⁾という意見募集文書を公表し、そこでは、小会社に対する法定監査に対する賛成論及び反対論を示し (Section 3.4から Section 3.6まで)、変更する場合の主要な選択肢を提示した。すなわち、① (おそらく、独立した監査を受けないこととする決定は全員一致によらなければならないという要件の下で、かつ、毎年の株主総会での承認に基づいて) 社員がすべて取締役である小会社について監査を受ける義務を廃止すること、② (これについても少数株主の権利を保護するための制約の下で) [現行のすべての小会社というわけではないが] 一定の規模未満のすべての小会社について監査を受ける義務を廃止すること、③すべての小会社について監査を受ける義務を廃止し、その会社特有の状況に照らして、計算書類の監査についての会社の方針を決定することはその社員に委ねることという3つの選択肢があるとし (Section 3.7)、かつ、いずれの場合についても、他の国、とりわけ、アメリカ合衆国における実務に倣って、監査とは異なる独立レビューを要求することが考えられるとした (Section 3.8)。この方策については、費用は削減できるであろうが、レビューを実施する者は提供する報告書について、監査人がその監査報告書の内容について引き受けるのと同程度の責任を引き受けることが

31) Page (1981)

32) Department of Trade and Industry (1985a)

33) Department of Trade and Industry (1985b)

期待されることになろうと指摘されていた。

この意見募集文書に対して、たとえば、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の評議会は、小会社の計算書類も原則として監査の対象とし続けるべきであるが、議決権を有する株主のすべてが同意するのであれば、そのような会社は、少数株主と公衆一般の保護策を講じつつ、監査を受けるか否かを決定できるとすることが適切であるとの意見を表明した^{34,35)}。

商務・産業省は、1988年3月に、小会社の監査の代替手段として考えられるものについて意見募集書³⁶⁾を公表し、①計算書類が会社法の要求事項をみたしている旨の取締役による陳述書（パラグラフ7）、②計算書類が会社法の要求事項をみたしている旨の適任者（competent person）による保証（パラグラフ8）、③計算書類が経営者から提供された情報から正しく（properly）作成され、内容及び様式につき会社法の要求事項に従っている旨の適任者による陳述書（パラグラフ9）³⁷⁾、④③に加え、会社が正しく会計記録を行っている旨の追加的保証（パラグラフ10）、及び、⑤計算書類の合法性（validity）についての限定的保証（パラグラフ11）という5つの可能性を指摘した。ここで、②は当該報告書を作成する者が無資格者であっても独立性を有しない者であってもよい点を別とすれば監査報告書であり、③及び④の陳述書は調製（compilation）報告書³⁸⁾である。他方、⑤はレビュー³⁹⁾に相当するものである。

この提案に対して⁴⁰⁾、たとえば、イングランド・ウェールズ勅許会計士協

34) ICAEW (1985). アイルランド勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会及び公認会計士勅許協会の評議会も同様の意見を表明した。

35) 勅許会計士の間でも賛否両論があったことにつき、たとえば、Rutteman (1985) p.12 及び White (1985) p.13 参照。

36) Department of Trade and Industry (1988)

37) このような業務は、個人商人やパートナーシップに対して会計士によって提供されていた。たとえば、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の『個人商人及びパートナーシップの計算書類についての報告書』（reproduced in: ICAEW, *Members Handbook* 1993, Statement 3.907）では、会員は、作成する計算書類が認められた会計原則（accepted accounting principles）に従っていることを確保しなければならないと定めていた。

会は、計算書類が会社法の規定をみたしている旨の取締役陳述書によって小会社の監査に代えることを認めることに賛成したが⁴¹⁾、その場合には、この取締役陳述書が混乱をもたらし、保証水準について読者に誤解を与えるおそれが十分にありと指摘した⁴²⁾。他方、スコットランド勅許会計士協会は、適正な (proper) 記帳についての追加的保証を伴う調製報告書に賛意を表した⁴³⁾。商務・産業省は、1989年には、すべての小会社について監査を受けることを強制しないこととすることなどを内容とする EC 指令案に関して、意見募集文書を公表した⁴⁴⁾。これに対して、たとえば、イングランド・ウェールズ勅許会計士

38) たとえば、*Abdel-khalik* らは、調製とは、関与公認会計士が財務諸表について何らの保証も表明することなく、経営者（所有者）の表明 (representation) である情報を公認会計士が財務諸表の形で示すことであると定義していた (*Abdel-khalik et al.* (1983) p.113)。1994年に、監査実務審議会が示した定義については後述参照。

39) Auditing Practices Committee (1979) では、レビューとは、その顧客が関連するすべての情報を完全かつ公正に開示したという仮定に基づいて、会計士がその手続きによって、提供された情報と説明に基づき、財務諸表が真実かつ公正な概観を与えているという確信を（承認されたレビュー基準に従った業務を完了した後に）得る手続きと定義されていた (para.43)。なお、レビューをもって小会社の監査に代えるという提案に関して、たとえば、Flint は、そのような提案に内在する問題として論争の中で取り上げられた問題のいくつかは、「レビュー」とは何か、及び、それが利用者にとってどのような便益や保証をもたらすのかを計算書類の利用者に伝えることの難しさに関するものであったと指摘している。もっとも、監査の意味の理解に関する前提が必ずしも十分な根拠に基づかないことがあり、かつ、レビューが何であるかが不明確であるとしても、少なくともレビューは監査とは異なるものとして識別されうると考えられているように思われるとしていた (Flint (1988) p.174)。

40) Certified Accountant (1988), Accountancy (1998a) (1988b) 参照。

41) このタイプの陳述書を取締役が作成することは取締役が計算書類について負っている責任に留意するようになるという理由に基づく。

42) ICAEW (1988)。なお、⑤について、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は、「業務を実施するにあたって、報告専門職業人は読者の考えの中にあるかもしれない混同を考慮に入れなければならない。このため、その報告書が名目上は異なる形式をとっていても、彼は実質的には監査であることを実施し、そのため、他の形式の報告書から得られると期待される費用削減が損なわれることになるかもしれない」と指摘していた (ICAEW (1988) p.3)。

協会は、従来の見解を寄せた⁴⁵⁾。

(3) 1994年会社法改正

商務・産業省は、1992年に中小会社の負担を軽減する EC 第4号及び第7号指令に関する募集文書⁴⁶⁾を公表し、これに対して、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の評議会は、小会社にとって、より実務上助けになるのは計算書類について監査を受けなければならないという要求事項を撤廃することであると考えるとし⁴⁷⁾、非常に小さい会社についての法定監査を廃止し、かつ、それら以外の小会社についても調製報告書をもって監査に代えることを提案する意見募集文書⁴⁸⁾を公表し、すべての小会社に対する法定監査要求を緩和することについては広く支持を集めた⁴⁹⁾。他方、ロンドン勅許会計士会は、非常に小さい会社についての法定監査を廃止することに賛意を示したが、一定の「所有者会社」については資格を有する会計士による独立レビューをもって監査に

43) ICAS (1988) para.13. ①は監査報酬が不要になることにより、理論的には、小会社にとって最も多くの費用を節減できるが（パラグラフ3）、この選択肢には深刻な問題があるとした。すなわち、作成される計算書類の質について必然的に大きな差が会社間で生じ、会社登記所が計算書類の会社法適合性をチェックしなければならないことになるであろうとし、また、会社の計算書類に付加される独立した見解が欠如することは、会社の経営に携わっていない株主、課税当局、銀行及び債権者などの計算書類の利用者に不利益をもたらすことに疑いはないと述べていた（パラグラフ4）。また、③については、20-25%程度の費用削減にはなるものの、このタイプの報告書が受け入れられるかどうかは不確実であること、調製報告では、報告会計士は財務情報ならびに会社によって会計記録が正しくなされているかどうか、または計算書類が真実かつ公正な概観を与えているかどうかについてなんらの保証も与えないという問題があると指摘した。⑤については、この選択肢は現在の監査の状況とほとんど変わりがなく、財務諸表の利用者に不利益をもたらさないという見解を示した（パラグラフ8）。

44) Department of Trade and Industry (1989)

45) ICAEW (1989)

46) Department of Trade and Industry (1992)

47) ICAEW (1992a)

48) ICAEW (1992b)

49) ICAEW (1993a)

代えることを提案した⁵⁰⁾。

このような会計士団体や中小企業からのプレッシャーをうけて、商務・産業省は、1993年4月に、非常に小さい会社（年売上高が付加価値税登録が求められる規準額（37,600ポンド）未満であり、かつ、総資産額が10万ポンド未満の会社）の監査負担を緩和することを提案し、監査を要求することの廃止及び監査を調製報告をもって代えることという2つの選択肢を提案する意見募集文書を公表した^{51,52)}。

これに対して、たとえば、勅許公認会計士協会（ACCA）は、回答書（ACCA（1993））を商務・産業省に対して提出した⁵³⁾。

すなわち、ACCAは、きわめて小規模な、所有者経営の会社では、事業についての自らの受託責任についての監査から株主が得る便益はほとんどないかもしれないが（パラグラフ5.1も参照）、会社債務についての株主の責任は限定されるのであって、有限責任という便益は必然的に外部者⁵⁴⁾に対する「説明責任の方策」を伴うべきであり、そのような方策は法定監査の要求によって最もよくみとされるという理解⁵⁵⁾を前提として、回答を行った（パラグラフ1.2）。そして、恣意性を有する規模テストに基づいて改正を行うのではなく、無限責

50) London Society of Chartered Accountants (1992)

51) Department of Trade and Industry (1993)

52) また、同年11月には、大蔵大臣が下院での予算特別演説において、年間売上高が90,000ポンド未満の会社についての監査要求の廃止と年間売上高が90,000ポンドから350,000ポンドまでの会社の監査を会社の計算書類がその会計記録を正確に反映しているかどうかについての独立会計士による報告をもって代えることを認めるとした。Hansard, House of Commons, Debates, 30 November 1993, vol. 233, cc936-7<<https://api.parliament.uk/historic-hansard/commons/1993/nov/30/statutory-audit>>

53) ACCAの立場については、O'Kane (1994) p.1なども参照。

54) パラグラフ5.2では、与信者、営業債権者、顧客、課税当局は信頼できる情報を必要としていると指摘していた。

55) パラグラフ5.4では、会社に対する「財務上の規律」は監査プロセスそれ自体を通じて、また、会社が評判のよい職業的会計事務所と関係を持つことによって促進されると考えているとし、会社の失敗が有する潜在的影響は、多くの場合、1年に数百ポンドである監査コストの削減をはるかに上回ると主張した。

任会社として再登録すること⁵⁶⁾、または、非法人化⁵⁷⁾により、有限責任を享受しないことを覚悟する小会社に限って監査要求を緩和する方がよいと主張した（パラグラフ 1.2）⁵⁸⁾。

常識と状況に応じた適切な手続きで行われる限り、小会社の監査は不当な負担を小規模事業体にもたらさないものであって、小会社監査のコストが禁止的なほど高くなるのはコンプライアンス・プログラムが柔軟性をもたずに適用され、それ自体が目的化してしまう場合のみであるとし（パラグラフ 1.3。パラグラフ 5.1 も参照）、かりに、有限責任会社に対する法定監査の要求を緩和するとしても、何らかの形の「専門家による監視（professional oversight）」は維持すべきであると主張した（パラグラフ 4.1。パラグラフ 5.3 も同趣旨）。これは、とても小さい会社の株主兼取締役の会計に関する知見はしばしば限られたものであることに照らすと、専門家と接触することが会計記録の質によい影響を及ぼす可能性が高いこと、及び、専門家による監視は、免除要件を遵守していることを監視し、売上高を過少に報告することにより監査を回避することを防ぐための手段を提供することに着目したものであった。とても小さい会社に対して財務諸表を登記官に提出することを要求しても、何らかの形の独立性を有する監視または報告は要求しないものとしてしまうと、財務諸表の比較可能性は失われ、また、会計基準が劣化することにつながる、監査規制に対応して実現されている改善と首尾一貫性からの後退となるとして⁵⁹⁾、選択肢 A（会社の取締役は真実かつ公正な概観を与える年度計算書類を作成する義務を負うもの

56) パラグラフ 8.3 で詳論していた。

57) パラグラフ 8.1 及び 8.2 で詳論していた。

58) もっとも、「監査なければ、[有限責任による] 保護もなし」という原則が好ましいが、かりに、かりに、規模テストによるというのであれば、商務・産業省の提案に賛成するとしていた（パラグラフ 2.1）。

59) ある会社は職業会計士の関与なしに計算書類を作成し、それを提出することを選ぶであろうし、他の会社も登録監査人団体の倫理基準に従うことを要せず、計算書類に自己の名を表示することが求められないような無資格の会計士に低い価格で計算書類の作成と提出を依頼するという誘惑に駆られることになりかねないとも指摘した（パラグラフ 4.2）。

の、計算書類についての監査その他のレビューは要求されず、計算書類は株主に送付され、取締役による免除規準をみたしている旨の陳述書とともに登記所〔Companies House〕に提出することが求められるというもの）に、ACCAは反対した（パラグラフ4.2）。

また、ACCAは、調製報告書の作成によって法定監査に代えることのコスト削減効果に疑問を呈した。調製報告書を裏づけるために必要な証拠の性質と範囲は、とりわけ資産の確認について、監査よりも少なくなることはほぼ確実であるが、意見募集文書（パラグラフ9.4）も指摘しているように、職業人である報告会計士はミスリーディングであると考えられる計算書類に自己の名を表示することは望まないから、安心感が得られるような手続きを実施する可能性が高く、しかも、調製報告書に責任を有する会計士は職業上の規制と監視に服さなければならないところ、そのような報告書のための職業上の基準では実施した業務と到達した結論を文書化することが求められる可能性が高い。そして、業務を完全に文書化することの要求から生ずるコストが不釣り合いなほど多額に上るという苦情は監査の過程におけるある要求事項から生ずるコストについてよりも頻繁に述べられることからすると、調製報告書への移行することによって達成されるコスト削減は、計算書類についての保証の喪失と釣り合いのとれるものではなくなる可能性がある指摘した（パラグラフ4.3）。なお、意見募集文書で調製報告書に取締役確認書を添付することが提案されたのに対し、取締役の責任に関する記述を含めることに賛成する一方で、準拠性についての明示的な陳述を取締役に要求するという選択肢に対しては、反対はしないが、それによって、計算書類の利用者に追加的な安心感を十分に与える（そして、取締役の潜在的責任を拡張する）とは考えられないという意見を述べ、取締役が「真実かつ公正な概観」を与える計算書類を作成する責任を有するものであるという署名付の書面を計算書類とともに提出する場合には、これは取締役がそのように行動している旨の積極的な陳述に等しいと考えとした（パラグラフ4.4）⁶⁰⁾。

そして、監査を免除する会社には調製報告書の作成を要求するという選択肢

Bが採用される場合には、調製報告書につき責任を有する会計士は当該会社から独立していること、また、一定の会計士団体の実務従事会計士に限定されるべきことという意見募集文書の提案に賛成したうえで（パラグラフ 6.1）、実務従事資格を有する ACCA の会員はすべて登録監査人であるが、他の会計士団体では、監査人になることができる会員の範囲を制限している場合があり、その場合には、登録監査人ではない会員はその業務についてモニタリング及び規制の対象となっていないことを指摘した（パラグラフ 6.2）。その上で、ACCA は、モニタリングと規制に服する個人または事務所によってのみ調製報告書は作成されるべきであるとの意見を述べた（パラグラフ 6.2）。

結局、商務・産業省から、1994 年 4 月に監査免除についての規則案の概要が示され、同年 5 月に規則案が公表され⁶¹⁾、結局、1985 年会社法（監査免除）1994 年規則⁶²⁾により 1985 年会社法が改正され、同年 8 月 11 日から適用されることになった⁶³⁾。総資産額が 140 万ポンド以下かつ年間売上高（チャリティの場合は年間総収入）が 9 万ポンド以下の小会社（246 条）は、資格を有し、独立性を有する会計士による監査を受けることは要求されないとされた一方で（改正後会社法 249A 条 1 項 3 項 5 項 (a)）、総資産額は 140 万ポンド以下であるが、年間売上高 9 万ポンド超 35 万ポンド以下の小会社（246 条。チャリティの場合は年間総収入が 9 万ポンド以下以上 25 万ポンド以下）は、監査を受けることは要求されないが、資格を有し、独立性を有する会計士から会社単体の計算書

60) なお、意見募集文書で提案された調製報告書の様式・文言に対して、ACCA は、さまざまな批判を加えた（パラグラフ 4.5 から 4.9）。

61) これに対して、たとえば、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は、規則案の規定の明瞭性が十分ではないこと、報告会計士の選任・解任・辞任についての規定がないこと、求められる意見表明にあたってはさまざまなむずかしさがあることなどを指摘する一方で、調製報告書に係る報告会計士は適切な能力を有していれば足り、独立性を有していることを要件とする必要はなく、調製報告書の作成は任意とすることが適切であるとの意見を述べた（Lawson（1994）参照）。

62) The Companies Act 1985（Audit Exemption）Regulations 1994（SI 1994 No.1935）

63) この規則が適用される場合の実務上の問題点については、たとえば、Regal（1994）も参照。

類（company's individual accounts）についての報告書を受けなければならないこととされた（改正後会社法249A条2項4項5項（b）、249C条）⁶⁴⁾。もっとも、このような会社においても、1人またはそれ以上で発行済持分またはある発行済種類持分の額面の10%以上を有する社員（株主資本を有しない会社では社員の10%以上）は、会社に対して、当該年度の計算書類につき監査を受けることを要求することができるものとされた（改正後249条2項）。そして、資格を有し、独立性を有する会計士（報告会計士）となることができるのはイングランド・ウェールズ勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会、公認会計士勅許協会または公認公会計士協会（Association of Authorised Public Accountants）の会員であって、その団体の規則の下で、実務に従事する資格を有し、かつ、報告会計士として選任されるにつき不適格者ではない者または会社の監査人として選任される適格者であるものに（一定の経過措置は講じられたものの）限定され（改正後会社法249D条1項3項）、また、独立性の欠如を理由として、会社の監査人としての欠格事由を有する者は報告会計士としても欠格事由を有する者とされた（改正後会社法249D条4項）。報告会計士の報告書には、当該報告会計士の意見によれば、当該事業年度に係る対象計算書類が会社法221条の下で会社が行っている会計記録と一致しているかどうか、それらの会計記録に含まれている情報との関係においてのみ、かつ、その情報に基づいて、当該会社に適用される限りにおいて会社法226条3項及び第4附則、231条及び第5附則パラグラフ7から9Aまで及び13(1)(3)(4)ならびに232条及び第6附則の規定に整合した方法でそれらの

64) ただし、公開会社、銀行、保険会社、他の会社の親会社または子会社である会社など一定の類型の会社は、監査免除の対象外とされた（改正後会社法249B条1項）。また、監査免除が認められるためには、会社が会社法221条に従って会計記録を行うことを確保していること、及び、当該会計年度の末日の会社の財政状態及び当該会計年度の損益についての真実かつ公正な概観を与える計算書類を会社法226条の要求事項に従って、さもなくば、当該会社に適用される限りにおいて、計算書類に関する会社法の要求事項を遵守して作成することについての責任を取締役は負っていることを認める旨などの取締役の陳述を貸借対照表に含めなければならないものとされた（改正後249B条4項5項）。

計算書類が作成されているかどうか記載されることとされていた（改正後会社法249C条2項6項）。

他方、監査実務審議会は、同年6月に、調製報告書の様式と実施者のためのガイダンス案（以下、本節では、ガイダンス案）⁶⁵⁾を公表した。ここでは、「調製報告書」とは1985年会社法249A条に従って作成される報告書であって、作成した報告会計士の意見によれば、

- a) 対象となる当該会計年度の会社の計算書類が221条の下で会社がした会計記録と一致しているかどうか、及び、
- b) それらの会計記録に含まれている情報との関係でのみ、かつ、それに基づいて、それらの計算書類が、当該会社に適用される限りにおいて、249C条4項に定められた会社法の規定（すなわち、会計上の要求事項）と整合する方法で作成されたかどうか

を記載したものをいうと定義されていた⁶⁶⁾。

その後、寄せられた意見をふまえて⁶⁷⁾、監査基準審議会は、同年10月に報告会計士基準書「監査免除報告書」を公表した⁶⁸⁾。この基準書では、報告会計士は、報告書において提供すべき意見を表明するための合理的な基礎を得るために必要な手続きを実施しなければならないとされ（パラグラフ1）、報告会計士が会計記録から計算書類を作成している場合であっても、この基準書のパラグラフ1から17に従った手続きを実施すれば、報告書において提供すべき意見を表明するために追加的な手続きを実施することを要しないとされていた⁶⁹⁾。報告会計士は実効的に業務を実施することができるよう作業を計画しなければならないとされ（パラグラフ4）⁷⁰⁾、報告会計士は、①計算書類が会

65) Auditing Practices Board (1994a). なお、Hurst (1994a) も参照。

66) Introduction, para.4

67) たとえば、Hurst (1994b) 参照。

68) Auditing Practices Board (1994b). ここでは、調製報告書という語は用いられず、単に「報告書」という語が用いられた。

69) 前文、「報告会計士により実施された会計業務」

計記録と一致しているかどうか、②会計記録に含まれている情報との関係でのみ、かつ、それに基づいて、それらの計算書類が249C条6項に定められた会計上の要求事項と整合する方法で作成されたかどうか、及び、③当該会社が監査免除適格を有しているかどうかについて意見を表明するための合理的な基礎を得るために必要な手続きを実施しなければならない⁷¹⁾とされた（パラグラフ7から9）⁷²⁾。ここで、①との関係では、報告会計士は、計算書類のすべての残高を残高試算表によって元帳と突き合わせなければならないとされ、元帳への転記については試算ベースで原始記入簿と元帳とを突き合わせなければならないとされた。他方、適切に会計記帳がされているかどうか、したがって、会計記録の記帳の正確性について原始証憑（送り状など）にさかのぼってチェックする必要はなく、また、会計記録の算術的正確性についての手続きも不要であるとされていた（パラグラフ7.1及び7.2）。②との関係では、記帳されている固定資産を例にとり、それが第4附則に定められている様式中の適切な区分（有形固定資産）に適切な科目で貸借対照表に含まれているかどうか、第4附則で許容されている基礎に基づいて含まれているか、第4附則で要求されている減価償却引当金が計上されているかどうかを検討すれば足りるとされ（パラグラフ8.2）、報告会計士には、会計記録への記入、計算書類に含まれる資産の存在、所有権もしくは価値、または損益の網羅性及び注記を裏付ける証拠を得るための手続きを実施することは求められない、報告会計士は、計算書類の作成にあたっての取締役による見積りもしくは判断も計算書類が適用されるべき会計基準に従っているかどうかを評価することもしないと指摘された（パラグラフ8.3）。③との関係では、報告書で足りるとされるための条件がみ

70) ガイダンス案パラグラフ18も実質的に同じ要求事項であった。

71) ガイダンス案パラグラフ40、43及び51は実質的に同じ要求事項であったが、ガイダンス案では、1パラグラフ2が包括的な規定として設けられていた。

72) 調書には報告会計士の計画及び実施した手続きを適切に記録し、調書は作業がこれらの基準に従って実施されたことを証拠づけ、かつ、導き出された結論を支えるものでなければならない（パラグラフ5）。ガイダンス案パラグラフ33は、やや詳細に要求事項を定めており、実施した調査手続きの性質、時期及び範囲を記録することを求めている。

たされていたようにみえるかどうかを判断するために会計記録を検査すること、及び、当該年度のいずれの時点においても、監査免除が認められない範疇に会社が含まれることになっていなかったかどうかを検討することが必要とされる手続きであるとしていた（パラグラフ9.1）。そして、計算書類が会計記録と一致していると考えるときは、計算書類に表示された売上高及び総資産額に基づいて、監査免除の対象であることについての意見を形成することが可能であるとする一方で（パラグラフ9.2）、会社が、年度中のいずれかの時点で監査免除不適格な範疇に含まれることになった可能性を示唆する情報が明らかになることがありうるので、注意を払わなければならないとしていた（パラグラフ9.3）。

また、作業の補助者への委託は、その作業が適確に、かつ、これらの基準に従って実施されるという確信を得られるように指示され、監督され、レビューされなければならないと規定されていた（パラグラフ6）⁷³⁾。そして、報告会計士は、その手続きの結果が会社法に定められた事項のそれぞれについて肯定的意見を表明するための合理的な基礎を与えるものであるかどうかについて疑義がある場合または計算書類がミスリーディングである可能性を示唆する情報に気づいた場合には、その懸念を生じさせた事項について取締役と討議しなければならず（パラグラフ10）⁷⁴⁾、会社が監査免除の条件をみたさない、もしくは免除適格会社の範疇に含まれないと結論付けた場合、または、これらの事項のいずれかについて結論に達することができなかった場合には、報告会計士は、不当に遅延することなく、その理由を取締役に書面で通知しなければならないとされた（パラグラフ11）⁷⁵⁾。

報告会計士は、その手続きの結果が会社法に定められた事項のそれぞれにつき肯定的意見を表明するための合理的な基礎を与えるものであると考えたとき

73) ガイダンス案パラグラフ31も実質的に同じ要求事項であった。

74) ガイダンス案パラグラフ55も実質的に同じ要求事項であった。

75) ガイダンス案パラグラフ82では、報告会計士は当該業務を辞して、不当な遅延なく、その理由を書面で取締役に通知しなければならないとされていた。

は、そのような意見を含む報告書を発行しなければならない（パラグラフ 12）⁷⁶⁾。その報告書には、当該報告書の名宛人としての会社の株主を特定した標題、報告の対象である計算書類を特定した導入区分、計算書類の作成責任を負うのは取締役である旨の記載、報告会計士の意見の基礎の説明、報告会計士の意見、報告会計士の氏名と署名、報告書の日付を含めなければならない（パラグラフ 13）⁷⁷⁾。他方、報告会計士は、ある事項について、計算書類が会社法 221 条の下で会社がすべき会計記録と一致していないまたは計算書類が会社法 249C 条 6 項に定められた会計上の要求事項に整合する方法で作成されていないと結論付けた場合には、意見区分の当該箇所に関する否定的意見を含む報告書を発行しなければならない（パラグラフ 14）⁷⁸⁾。報告会計士の手続きの範囲の限定により、計算書類が会社法 221 条の下で会社がすべき会計記録と一致しているかどうかまたは計算書類が会社法 249C 条 6 項に定められた会計上の要求事項に整合する方法で作成されているかどうかにつき、合理的な基礎を得られなかった場合には、報告会計士は意見区分の当該箇所に関する限定付意見を含む報告書を発行しなければならない（パラグラフ 15）⁷⁹⁾。なお、報告会計士は、計算書類がミスリーディングである可能性を示唆する情報に気づいたが、その懸念をその調査の範囲内の手続きによって解消することができなかった場合には、報告の「意見の基礎」区分に説明的区分⁸⁰⁾を追加し、当該事項に言及しなければならず、言及した事項について意見を表明するものではない旨を明確に記載しなければならない（パラグラフ 16）⁸¹⁾。また、報告会計士は、計算書類

76) ガイダンス案パラグラフ 59 も実質的に同じ要求事項であったが、無限定意見 (unqualified opinion) を表明するとされていた。

77) ガイダンス案パラグラフ 60 も実質的に同じ要求事項であった。

78) ガイダンス案パラグラフ 70 は意見を限定しなければならないとしていた。

79) ガイダンス案パラグラフ 74 も実質的に同じ要求事項であった。

80) ガイダンス案段階で、たとえば、Wedderburn (1994) は、除外事項または補足区分がないことが計算書類に問題がない (all right) を示唆するものと受け取られる可能性があるという点で、説明的区分を用いることは新たな期待ギャップを生じさせることになるという批判を加えていた。

がミスリーディングである可能性を示唆する情報に気づいたが、当該事項は報告書における除外によって適切に処理することができないと結論付けた場合または取締役の誠実性につき深刻な疑義がある場合には、報告会計士は当該業務を辞して、不当な遅延なく、その理由を書面で取締役に通知しなければならない（パラグラフ 17）⁸²⁾。

（4）監査免除報告書の廃止

商務・産業省は、1997年1月に、「小会社監査免除」⁸³⁾という意見募集文書によって意見を求めた上で、寄せられた意見⁸⁴⁾を踏まえて、1985年会社法（監査免除）（改正）1997年規則⁸⁵⁾を定め、これによって、1985年会社法249A条、249B条及び249D条が改正された。すなわち、総資産額が140万ポンド以下であるが、年間売上高9万ポンド超35万ポンド以下の会社についても、単純に監査を免除し、要求されていた報告会計士による報告は要求しないこととされた。

（5）法定監査免除の限界

以上のような改正は、小会社の負担軽減をねらったものであったが、監査を受ける義務が免除されても、小会社を必ずしも念頭に置いていなかった会社法の諸規定や会計基準を遵守して計算書類を作成する必要がある以上⁸⁶⁾、小会社

81) ガイダンス案パラグラフ 78 も実質的に同じ要求事項であった。

82) ガイダンス案パラグラフ 84 も実質的に同じ要求事項であった。

83) Small Companies Audit Exemption : Consultation on proposed Amendments

84) Department of Trade and Industry, *Small companies audit exemption : consultation on proposed amendments : analysis of results*, 1997

85) The Companies Act 1985 (Audit Exemption) (Amendment) Regulations 1997 (SI 1997 No.936)

86) Hogarth (1997) は、1989年法が認めた小会社についての適用除外を活用すると、真実かつ公正な概観との関係で、除外事項が監査意見で付されるという問題があったと指摘している。

にとっては財務諸表作成に直接的に関連するコンプライアンス・コストが削減されず、ねらいは必ずしも十分に達成できなかったと評価されている⁸⁷⁾。

3 小会社の監査の基準

(1) U18『小会社の監査問題』

イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は、1972年11月に監査基準U18『小会社の監査問題』⁸⁸⁾を公表した。被監査会社の規模にかかわらず、監査の特徴は本質的には同じであり、小会社の監査にもUシリーズの監査基準がすべて適用されるという前提を確認したうえで（パラグラフ1）、Uシリーズが定める原則や手続きを適用することに困難さをもたらす小会社の特質を背景とする小会社監査の問題点を指摘していた。すなわち、多くの小会社においては、1人の人間によって会計及び財務管理の職責が実質的に支配されていること、被用者の数が少ないことから必然的に監査の視点からは内部統制上の実効性に制約があることという特質の一方または両方がみられるとしていた（パラグラフ2）。しかも、小会社における内部統制は経営上用いるという観点からは実効性を有していても、経営自体をチェックするという観点からは欠陥を有することが少ないと指摘していた（パラグラフ3）。このように監査の観点からは内部統制の実効性に限界があるため、監査人としては監査手続きの拡大を検討する必要がある、試査の対象とする取引を増やし、立会や直接確認というような資産・負債の実証手続の強化が必要となるとしていた（パラグラフ4）。とはいえ、小会社の監査においては、大会社の監査におけるよりも経営者の陳述書に多くの比重を置くことが必要となるとし、この場合には、監査人は記録の調査、入手した証拠及び会社に影響を与える状況について有する知識が、経営者の陳述書と一致し、裏付けるものであるかどうか、及び、記録の信頼性を評価するために十分な証拠を与えるものであるかどうかを検討しなければならないとした

87) cf. Powling *et al.* (2002) para.2.28

88) reproduced in : *Accountancy*, vol. 83, No.952 (December) : 132 and 134

（パラグラフ5）。そして、監査人が入手した証拠が経営者陳述書と整合しており、かつ、それを十分に裏付けていると考えるときは無限定意見を（パラグラフ8）、経営者の陳述を裏付ける、入手できると合理的に期待できるような他の証拠を得られなかったとき、または入手した証拠と経営者陳述書とが整合的であるようには考えられず、かつ、満足できるような説明を受けられなかったときは除外事項を付した意見を表明（監査人が確信を得ることができなかった当該事項が計算書類全体の真実性と公正性に根本的な影響を与えるものであるときは意見不表明）すべきであるとしていた（パラグラフ9から11）⁸⁹⁾。なお、入手した証拠によれば、計算書類が真実かつ公正な概観を示していないと考えるときは、その事項次第で、除外事項を付した意見または不適正意見を表明すべきであるとしていた（パラグラフ12）。

そして、商務・産業省『会社会計と開示』（1979年）では、「もし大会社と所有主会社の両方の監査に適切な一組の監査基準を策定することが不可能であることが明らかになったら、法律において会社の3層区分を採用したことが、小会社の環境に適する異なったアプローチや方法を提示する監査基準を開発する基礎として用いられるかもしれない」と指摘されていた（第2章パラグラフ14）⁹⁰⁾。

（2）『監査報告書及び監査ガイドライン』

1980年4月に、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会、スコットラン

89) Rutteman and Brown (1977) は、このように経営者の陳述に依拠することを認めることに対して批判的であった (p.136)。

90) たとえば、Rutteman and Brown (1977) では、(大規模会社の監査を前提とした) 監査基準を小規模会社に適用することを再考する必要性が明らかにあると指摘され、小規模会社に対する監査免除が会社法改正によってなされるまでの間は、監査基準を小規模会社にどのように適用すべきかについての提言がなされていた。また、White (1985) p.13 も、大規模会社の監査に係る基準と小規模会社のそれとは異なってよい（後者については真実かつ公正な概観を示しているかどうかについての意見表明に拘泥する必要はない）という見解をとっていたと理解できる。

ド勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会及び公認会計士協会（以下、本節においては、まとめて協会という）の理事会によって承認され、公表された監査実務委員会⁹¹⁾『監査報告書及び監査ガイドライン』^{92,93)}の前文では、『『監査基準』は会員が監査を実施するにあたり従うことが望ましい基本的原則及び実務を規定したものである。本文に別段の規定がある場合を除き、監査を実施する場合には『監査基準』が常に適用される。』（パラグラフ3）⁹⁴⁾と規定された⁹⁵⁾。そして、「監査人としての責任を負う」協会の会員には、『『監査基準』を遵守することが期待される』とされ、会員による明白な『監査基準』違反は、協会の「理事会によって設けられた適切な委員会による調査の対象となることがあり、かつ、懲戒処分の対象となることがある」と規定されていた（パラグラフ11）^{96,97)}。

(3) 実務ノート第13号『小規模事業体の監査』

1) 監査ガイドライン『小規模事業体の監査』（公開草案）

イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は、1990年に、小会社の監査を実効的かつ効率的に実施するための手法を提案するものとして、『小規模事業体の監査』⁹⁸⁾を公表した。また、監査実務委員会は、1991年に、監査ガイドライン『小規模事業体の監査』（公開草案）（Auditing Practices Committee (1991)）

91) Sikka らは、監査実務委員会は大規模会計事務所の隠れ蓑であり（Mitchell and Sikka (1993)）、監査実務委員会による監査基準の設定は中小監査人が排除される中で進められたと評価している（Sikka *et al.* (1989) p.51）。

92) Auditing Standards and Guidelines, *reproduced in* : Accountancy, vol.91, No.1041 (May 1980) : 100-125

93) 草案では、この『監査基準』及び監査ガイドラインは、明示的に存続し、再分類されるものを除き、会計士団体によってすでに公表されている監査に関する意見書に代わるものであると位置付けられていたが（前文パラグラフ7）、確定した『監査基準及びガイドライン』の前文では、協会のそれぞれの理事会によって承認された監査に関するすでに公表されている意見書は、それぞれの協会の会員にとって、『監査基準』と同様の地位を有するものと解されるべきである、それらは、撤回されるまでは効力を有すると規定された（パラグラフ6）。

を公表した。

そこでは、他のすべての監査にと同様、「監査基準」は、小規模事業体の監査に適用されるものである（パラグラフ1）という前提が示され、前文では、この監査ガイドラインは、「監査基準」を小規模事業体に対し適用するにあたって考慮に入れるべき特別の要因についてのガイダンスを与えるものであり、「監査人の実施基準」及びそれに関連する「監査ガイドライン」を補足し、かつ、それらと関連して読まれるべきものであるとされていた。また、「監査基準監査報告書」中の原則は、財務諸表について意見を表明すべき場合に適用されるものであると述べられていた。

典型的には、小規模事業体には、(a) 事業体は「所有者により経営されている（owner-managed）」こと⁹⁹⁾、すなわち、所有者がその事業体で働き、日常の取引に関与すること、(b) かりに存在するとしても、事業体に及ぶ公式な統制は限られていること、及び、(c) 監査人は監査のほか相当量の会計業務実

94) 草案では「すなわち、この『監査基準』は企業の規模に関係なく、あらゆる企業の財務諸表について独立監査が行なわれ、かつ、その監査が財務諸表が真実かつ公正な概観を与えているかどうかにつき意見を表明する目的で行なわれる場合には常に適用される」としていたが（前文パラグラフ2）、確定した『監査基準及びガイドライン』の前文にはこれに相当する文言は含められなかった。

95) 他方、『監査ガイドライン』は、『監査基準』を適用する場合の手続き、企業の財務諸表上の特定の科目に対する『監査基準』の適用、監査において用いられている技法、及び、特定の商業上もしくは法律上の状況に関連するまたは特定の業種に関する監査上の問題についてガイダンスを与えるものであるが、基本的な原則及び実務を記述するものではないと位置づけられていた（前文パラグラフ5）。もっとも、前文パラグラフ7は、「裁判所は監査人の監査業務の適否を検討する際に、よい実務を示すものとして、意見書または刊行物を考慮に入れることがある旨を会員は知るべきである。『監査基準』及び『監査ガイドライン』はそのようなものとみなされる可能性が高い」としていた。なお、草案では、『監査ガイドライン』は『監査基準』が適用される場合の監査手続の指示であり、また、企業の財務諸表に示された特定項目に『監査基準』を適用する場合の指示であり、監査にあたって現在使用されている技法を記述したものであると位置づけられ（前文パラグラフ5）、監査ガイドラインは決定的なものでもなければ、監査基準の一部を構成するものでもないと言われていた（前文パラグラフ6）。

施に従事すること¹⁰⁰⁾という3つの特質のうち、2つまたはすべてがあてはまると指摘され（パラグラフ3）¹⁰¹⁾、それをふまえて、この監査ガイドラインは小規模事業体の監査についてのガイドラインを示していた。そして、所有者が事業体の日常の経営に密接に関与していること、及び、統制が欠けていることにより、記録された取引の網羅性（completeness）についての証拠に関して監査人は特に疑問を抱くことがありうる（パラグラフ4）に着目していた。

そこで、監査人は、監査計画にあたり、所有者の事業体経営への関与を考慮

96) 監査実務審議会が、1993年5月に公表した『監査実務審議会意見書の範囲と権威』（Auditing Practices Board（1993b））においても、監査実務審議会は監査基準書、実務ノート（Practice note）及び報告書（Bulletin）を公表するが（パラグラフ3）、いかなる財務諸表監査の実施にあたって、別段の規定が監査基準書に定められていない限り、監査人は監査基準書を遵守することが求められるとされた（パラグラフ4）。そして、監査基準書に含まれる監査基準に対する監査人による明白な違反は、会計士団体合同諮問委員会を構成する会計士団体それぞれの権限に基づいて設けられた適切な委員会による調査の対象となり、かつ、懲戒処分または規制上の処分となるものと規定された（パラグラフ9）。そして、1989年法の下では、認可監督団体（RSB）は会社監査の業務に適用される専門的基準に関して、また、これらの基準が実務においてどのように適用されるかに関して規則と実務を規定することが求められたが、この要求事項をみたすため、それぞれの認可監督団体は、監査基準書を採用することとし、かつ、監査基準書に含まれる監査基準の遵守を実効的にモニターし、エンフォースするための仕組みを有することが求められるとの認識を示した（パラグラフ10）。グレートブリテンにおいて会社の監査その他の監査の実施にあたって監査基準に従わない監査人は、その者が登録している認可監督団体による、登録の取消し（会社監査人としての適格性を失うこと）を含む規制上の処分の対象となると、アイルランド共和国においても企業・雇用大臣は会計士の団体または個人の監査人の認可または承認を撤回しまたは停止することができると整理された（パラグラフ11及び12）。以上に加えて、監査実務審議会のすべての意見書及び、とりわけ、監査基準は、裁判所その他の紛争の場面において、監査人の業務が適切に行われたかが検討される際には、考慮に入れられる可能性が高いとも指摘された（パラグラフ13）。

97) U18にとって代わった、監査基準『監査報告書における除外事項』は、小規模事業体の監査で用いることができる条件付意見について文例6を示していたが、これについての詳細は、たとえば、弥永真生「中小会社の計算書類の信頼性の確保—連合王国におけるExample 6—」会計195巻5号（2019）445頁以下及びそこに掲げた文献参照。文例6との関係では、中小監査人に対して配慮がなされたと評価できる（Chandler（1997）p. 419）。

98) Chidgey and Hayward（1990）

に入れて、これが監査においてどのような意味あいを持っているかを決定しなければならない（パラグラフ7）。

（a）との関連では、所有者の態度ならびに所有者のその事業体への関与の範囲及び性質は、計算書類における重要な虚偽表示リスクを増加させることも、減少させることもある¹⁰²⁾。この点についての監査人の判断が試査の性質及び範囲に影響を与えることとなる（パラグラフ8）。監査手続を計画し、実施し、

99) 「所有者により経営される」事業体とは、1人または数人により所有され、それらの者が事業体の経営に携わっているというものである。ときには、小規模事業体も「不在」所有者のために他の者によって経営されることもあり、このような場合には、事業体の経営には所有者の存在はないが、公式な統制に限られていること、及び、監査人が相当量の会計業務を引き受けていることという特質はあてはまることがあると指摘されていた（パラグラフ5）。そして、監査人が監査業務を計画する際に特に考慮に入れるべき点は、たとえば、所有者が取引の起案、処理及び／または記録に日常的に関与していること、個人が事業体のシステムや運用のすべてを完全に統制していること、統制または政策決定の委任を受ける経営者またはスタッフが存在しないことというような所有者経営の事業体の特徴からもたらされるとされていた（パラグラフ6）。

100) 小規模事業体の特性から、相当量の会計業務を監査人が実施することがありうる সঙ্গে、そのような会計業務には、たとえば、送り状、小切手帳及び銀行取引明細書等の証拠書類に基づく日記帳、現金出納帳及び元帳の記入、現金出納帳、売上・仕入その他の書類からの試算表の作成、試算表への年度末修正記入、監査対象財務諸表を作成するために必要な仕訳記入の突合せが含まれる（パラグラフ19）。

101) もっとも、これらの特質は大規模事業体においてもときにはみられるが、それらはこれらの特質の2つまたはすべてがしばしばあてはまる小規模事業体において特に考慮に入れなければならないことを提起するものであるとされていた。

102) (a) 所有者は事業体の資産全般に対して有効な統制を及ぼすことがあり、また、資産が保全されることにつき通常以上の関心を持っていると期待できることがしばしばありうる。この場合には、他の人によって引き起こされる不正（irregularity）による資産の虚偽表示リスクが減少すると結論に監査人は達することがある。(b) 所有者が事業体に密接に関与していることは、状況によっては、誤謬に起因する財務諸表の虚偽表示リスクを減少させることに寄与する。(c) 他方、所有者の個人財産または個人取引と事業体財産または会社取引とを区別することを所有者はほとんど考えないことがあり得、このことが関連領域における虚偽表示リスクを増大させるかもしれない。(d) 所有者は、事業体の報告利益を過少または過大に表示するよう動機づけられることがある。そして、事業体への関与が、このようなことを比較的実行しやすくすることがありうる（パラグラフ9）。

その結果を評価する際に、監査人は所有者が不誠実であるとも、疑う余地がなく誠実であるとも仮定してはならない。財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを決定するために監査証拠は客観的に評価されるべきであることを、監査人は認識すべきである（パラグラフ10）。

所有者の事業体への関与及び経営者の態度が計算書類に重要な虚偽表示が存在するリスクに与える影響を評価するにあたって、監査人は、以前の監査から得られた所有者や事業体についての知識も考慮に入れなければならない（パラグラフ11）。すべての監査におけると同様、監査人は報告利益を虚偽表示するよう所有者を動機づけるものを考慮に入れなければならない。取引への所有者の日常的関与、所有者による事業体システム及び運用の完全な統制ならびに経営者等に対する統制・政策決定の権限委譲がなされていないことという所有者経営の事業体の特質は虚偽表示リスクを増大させるが、監査人はこのことによりリスクが増大することを認識することと、所有者が不誠実であると仮定することとを区別しなければならない（パラグラフ12）。

(b) との関連では、一般に、小規模事業体の会計組織は単純であり、かつ、会計機能に従事する従業員はほとんどいないこと及び事業体の運営の方法ゆえに、大会社に比べると、監査人が依拠することができる内部統制が設けられている可能性は低いと指摘した（パラグラフ13）。しかし、ある状況の下では、所有者自身が統制することがあるし、また、監査人は、欲するのであれば、統制をテストし、そのような統制に依拠することもできるとし（パラグラフ14）、たとえば、所有者は、裏付け証拠を調べたうえで小切手に署名したり、銀行勘定調整表を査閲することにより、チェックし、または事業体内の他の者の作業を統制することがあるとした（パラグラフ15）。

その上で、以下のようなガイダンスが示されていた。多くの小規模事業体においては、統制が文書化なしに行われている。このような場合には、監査人はその統制が機能していたことに相当程度依拠することはできない可能性が高い。しかし、監査人は、立会や質問によって、統制がその期間中機能していたと考えられることを示すような準拠性テストを実施できる場合には、内部統制

にある程度信頼を置くことができる（パラグラフ16）。立会及び質問によって得られた証拠の信頼性の評価にあたり、監査人は、「立会は、立会の時点における実施方法について信頼しうる証拠を提供するものであるが、その他の時点における実施の方法について信頼しうる証拠を提供するものではない」とする「監査基準 監査証拠」に定められた事項を考慮に入れなければならない。もっとも、監査人は、監査対象期間中の実施について、当該事業体において関与している他の者に対する質問によって、十分な証拠を得ることができることもある。また、所有者が休暇等で不在の間に異なった手続が実施されているかどうかを確かめることも有用である（パラグラフ17）。

以上に加えて、ある場合には、所有者兼経営者はさらに統制を行っても費用に見合った効果をもたらすものではなく、内部統制の重要な問題点を識別し、報告を行おうと試みることから得られるベネフィットはないと結論付けることがあるが、監査人は、状況を顧客と討議し、かつ、正式な、書面化された内部統制がないことを指摘して監査を計画しているため、そのような統制が存在する場合のように統制について有効にコメントできないことを確認しなければならないとされている（パラグラフ18）。

（c）との関連では、会計業務または類似の業務を実施する際に、監査人は一定の監査目的を実現するために有用な監査証拠を入手することがあるとされた（パラグラフ20）。すなわち、たとえば、監査人が取引または残高を裏づけるような原始証憑（たとえば、仕入送り状または支払済小切手）を吟味する、監査人自身が計算書類に含めるための残高（すなわち、前払または発生）を計算する、または、監査人が会計帳簿に記帳するため、取引や残高の1つまたは複数の側面の妥当性を会計業務が直接に実証する場合である（パラグラフ21）。

そして、監査人によって、または、監査に従事していない監査事務所のスタッフによって実施された会計業務から得られる監査証拠については、会計業務から得られた情報は、監査人が監査意見を基礎づけるために必要な証拠を積み上げるために設定した1つまたはそれ以上の目的に適合していること、会計業務を実施するスタッフは、監査証拠を提供するためには、業務のどのような面が

依拠の対象となるのかを明確に理解していること（これには、関連する監査目的を知った上でなされること、たとえば、仕入送り状を扱うにあたって、購入が有効な事業上の出費であることを確かめることを含む）、会計業務が、適切な訓練を受け、経験を積み、熟練した者によって実施されることが重要であるとされていた（パラグラフ 22）¹⁰³⁾。

さらに、監査を統制するために必要とされる手続の性質及びそれらが正式なものとされる必要のある範囲は、それらが監査事務所の組織や業務の委任の程度によって異なるため、正確に特定できないが、会計業務は当該業務を現実に行うスタッフ以外の者によるレビューの対象とすべきであるとされた。このようなレビューは、とりわけ、監査証拠の源泉としても用いられる場合には、会計業務の信頼性を評価するために必要であり、また、スタッフが十分な能力を有し、かつ適切に監督されることを確保することにより、誤謬の可能性を減少させるためにも必要とされるからである（パラグラフ 23）。

会計業務から得られた監査証拠は、その業務がどのような監査目的にとって適格的であったかを明らかにして、当該監査に関する監査調書に記録されなければならない（パラグラフ 24）¹⁰⁴⁾。

たしかに、会計業務から得られる証拠が、特定の監査目的を達成するために十分であり、かつ信頼できるものであり、会計業務が、監査人が求める保証（assurance）のすべてを提供することもある（パラグラフ 26）。しかし、多くの場合、会計業務から得られる情報は特定の目的に関連する証拠の全部または一部を提供しない（パラグラフ 27）。とりわけ、会計業務は、母集団の網羅性またはある項目の計算書類上の適切な計上額については証拠の一部を提供する

103) 会計業務が監査目的を念頭に置いて計画されるならば、スタッフのより効率的な利用が可能になると指摘されていた（パラグラフ 22）。

104) 監査を実施する者と異なった者が会計業務につき責任を負う場合にも、同様の原則が適用されるが、会計業務を実施するスタッフは、監査証拠を提供するために、業務のどのような面が依拠されるのかを明確に理解すること、及び、実施する業務が当該監査に関する監査調書にどのように記録されるかについて適切な配慮を払うことが重要である（パラグラフ 25）。

にすぎないのが通常だからである。たとえば、債権の回収可能性、棚卸資産の評価と帰属、固定資産及び投資の簿価ならびに債務の網羅性については、特別の業務が必要となる（パラグラフ28）。

監査人は、監査対象全期間にわたっての監査証拠を得る必要があることに留意すべきであり、会計業務から監査証拠が得られるものの、会計業務が全期間にわたらない場合には、残余の期間について特定の監査業務が実施されなければならない。たとえば、監査人は、総括勘定を合わせるにあたって、1年の最終月の仕入送り状のすべてを入手することができ、それらを会計業務の一環としての仕入日記帳と照合しても、監査人はそれ以外の期間の取引についての監査証拠を得ることはできず、このことに留意して監査計画を立てなければならない（パラグラフ29）。

記録された取引の網羅性との関連では、監査対象となる項目の母集団について監査人が実現しようとする目的の1つは、当該母集団が（監査における重要性レベルの文脈において）網羅されている（complete）ことを確証することである、とりわけ、利益、棚卸資産及び仕入高の網羅性を確証することに関心を持つことがあるとの認識が示されている（パラグラフ30）。

小規模事業体は、すべての取引が記録されること、たとえば、事業に起因するすべての収益が記録されること、を確保するために、所有者以外の者が関与する統制を通常は有していないこと、及び、自然な結果として支配的地位を有する所有者は、取引に密接に関与している結果、ある取引を会計記録から除外することにほとんど困難さがないことがありうるため、とりわけ、小規模事業体の場合に母集団の網羅性を確証しようとする際に、監査人は、特別の困難に遭遇することがしばしばある（パラグラフ31）。

このような虚偽表示のリスク（パラグラフ31）及び小規模事業体の特質（パラグラフ3）ゆえに、監査人は、母集団の網羅性についてどのような監査証拠が入手可能であるかを検討しなければならない（パラグラフ32）。そして、監査人は、母集団の網羅性についての十分な監査証拠を次のように入手することになる（パラグラフ33）。網羅性を確保できるような内部統制が存在するなら

ば、監査人はそれをテストし、それに依拠して、要求される実証的監査証拠の量を削減することができ、他方、監査人が依拠できるような内部統制が存在しないときは、実証的テストにより証拠を得なければならない。すなわち、監査人は、小規模事業体の場合だからといって、母集団、たとえば、収益の網羅性を保証できるような内部統制が初めから存在しないものと、頭から仮定してはならない。小規模事業体であっても、その多くは、商品の発送または役務の提供を統制するために、何らかの形の数値ベース・システムを有しているので、監査人には、しばしば、その数値ベース・システムの信頼性を確認し、かつ、これらの文書から稼得収益をたどることが可能である（パラグラフ34）。これに対して、監査人が依拠しようとする内部統制が存在しない場合には、監査人は実証的証拠のみから合理的保証をもって、網羅性を確認するという目的をみたすことができる。このような実証的証拠には、監査の対象となっている母集団とは独立に記録された取引またはデータであって、それらから監査に有用なデータが予測または計算されるものの存在¹⁰⁵⁾、購入した商品の数量と売却した商品の数量との突合、目的に適合した分析的レビューにより監査人が入手できる証拠¹⁰⁶⁾、期末日後の取引のレビュー¹⁰⁷⁾などが含まれる（パラグラフ35）

さらに、この監査ガイドライン（公開草案）では、網羅性についての所有者による一般的陳述書は、監査人が網羅性の関連で必要とする証拠を一定程度与えてくれることがあるが、必要とされる証拠のすべてを与えてくれることはな

105) たとえば、棚卸資産の数量記録における払出しは売上収益の計上と関連する。そこで、第2の母集団（たとえば、売上高の記録）について証拠を与えるものとして第1の母集団（たとえば、棚卸資産の払出記録）を用いる前に、監査人は、第1の母集団が網羅的であると合理的に確信を持つ必要がある。

106) 結果が合理的な精度で予測されうるのであれば、予測的分析的レビュー手続はしばしば網羅性のテストの有効な手段となる。予測された結果からの差異は、その他の実証的テストであれば発見されなかったであろう潜在的な脱漏を表すであろう、予測的分析的レビュー手続は、少なくとも1つの変数が独立して裏付けられ、または、少なくとも所有者による関与から独立している場合には、信頼性がより高いと指摘されていた。なお、分析的レビュー手続の例は、「監査ガイドライン 分析的レビュー」に示されていた。

107) 会計期間末と監査の時点との間に経過した時間によると指摘されていた。

いであろうとされていた。しかし、それが、監査人が網羅性に関して全体として十分な証拠を得たと結論づけることを可能にするために十分な裏づけとなる証拠を提供する場合もあるともしていた。また、過年度の監査から所有者及び小規模事業体についての知識を持つようになると、監査人は他の監査証拠の裏づけとして経営者陳述書の信頼性を評価するための判断基準を持つことになるとも指摘されていた（パラグラフ36）¹⁰⁸⁾。

監査報告に関連して、監査報告を行うにあたり、監査人は何らかの母集団の網羅性についての不確定事項との関係で意見限定を行うかどうかを決定する必要がある場合には、専門的判断を行使しなければならないとされていた。監査人が依拠することのできる1つまたはそれ以上の統制が欠けている場合には、監査人は監査対象の母集団が完全であると合理的に確信が持つことができるような、分析的レビューを含む実証的証拠を十分に得たかどうかを決定しなければならない（パラグラフ37）。監査人は、依拠できる統制が存在せず、かつ、網羅性に関し十分な分析的レビューを含む実証的証拠を得ることができないと結論づけたのであれば、網羅性との関係で監査報告書に限定を付すべきではない。むしろ、大半の小規模事業体の場合、監査人は、さまざまな源泉から十分な保証を得ることができ、この点について意見限定する必要性は生じない（パラグラフ38）。

この公開草案の公表後、監査実務委員会は廃止され、監査実務審議会が設置されたこと、すでにみたように、小会社についての監査免除が会社法改正との関係で議論の対象となったため、監査ガイドラインの公表には至らなかった。

2) 実務ノート第13号『小規模事業体の監査』

監査実務審議会は、1995年2月に、会社法が要求しているように、財務諸表の監査は普遍的かつ信頼できる質を有する保証を提供すべきであり、所有者が

108) なお、「監査基準 監査報告書」のパラグラフ25から28まで、及び、「監査ガイドライン 経営者の陳述書」にもガイダンスが示されているとされていた。

経営者である会社の財務諸表監査の一般的特徴についてのガイダンスを与えられるべきであるという意見を表明した¹⁰⁹⁾。

そして、1996年3月には、実務ノート¹¹⁰⁾公開草案『中小事業体の監査』(Auditing Practices Board (1996))¹¹¹⁾を意見募集手続に付し、寄せられた意見¹¹²⁾を踏まえて、1997年7月には実務ノート第13号『中小事業体の監査』(Auditing Practices Board (1997))を公表した。

この実務ノートは、監査基準書を連合王国及びアイルランド共和国内の小規模事業体の財務諸表の監査に適用するにあたってのガイダンスを監査人に提供することを目的とするものであり、この実務ノートに含まれるガイダンスは「監査基準」及び監査基準書に含まれる説明的資料その他の資料を補足し、かつ、それらと併せて読まれるべきであるとされていた（パラグラフ1）。

監査実務審議会は、会社法制が大会社の財務諸表監査と小会社のそれとの間で、監査人が表明すべき意見について差異を設けていないことから、すべての監査は統一的（uniform）かつ信頼性のあるレベルの保証を提供するものでなければならないとし、すべての監査は、財務諸表作成会社の規模にかかわらず、同じ「監査基準」に従って実施されなければならないという考え方をとるもの

109) Auditing Practices Board (1995) paras. 4.18. なお、Auditing Practices

Board (1993a) では、小会社の監査の是非にはふれないが、すべてのタイプの事業体（entity）に適用される基準の開発において、監査実務審議会は適切な役割を果たすと述べられていた（para.1.7）。

110) 実務ノートは一般的に適用される「監査基準」を監査人が特定の状況及び業種に適用するにあたっての助けとなるために公表されるものであり、命令的（prescriptive）というよりは説得的（persuasive）なものであるが、よい実務を示すものであると位置づけられている。

111) 内容を比較すると、この公開草案（そして確定した実務ノート13）は、実質的には監査実務委員会の監査ガイドライン『小規模事業体の監査』（公開草案）を踏まえ、それをブラッシュアップしたものであると評価できる。

112) 寄せられた意見は、監査基準書は普遍的に（universal）に適用することができるという監査実務審議会の見解に同意するものが多く、第2層としての小規模事業体のための「簡素化された」「監査基準」を開発することを求める意見やそれを支持する意見は見られなかったと監査実務審議会は述べている（Auditing Practices Board (1997) para.4）。

としたと述べた（パラグラフ3）。

とはいえ、小規模事業体の内的特徴¹¹³⁾、小規模事業体とその監査人との間の専門職業的関係¹¹⁴⁾の性質ならびに監査チームの小規模性¹¹⁵⁾及び小規模事業体に影響を与える特別な法的な配慮（たとえば、小会社の財務諸表についての会社法制における特則。パラグラフ28）など他の要因から生ずる多くの考慮すべき事項によって小規模事業体の監査は影響を受けるとした（パラグラフ7）。そして、これらの考慮すべき事項が監査の実施に与える影響はまちまちであり、あるものは監査の効率性と実効性とを高め、顧客にとっての費用削減につながるという点で利益をもたらし、とりわけ、監査人が小規模事業体に提供する会計業務の支援はしばしば監査証拠の源泉となり、監査のためにのみ必要とされる作業の範囲を大きく減少させることがあると指摘した（パラグラフ8）¹¹⁶⁾。その上で、この実務ノート13は、監査基準書の適用についての注釈を、監査基準書ごとに示していた。

113) この実務ノートにおいて、「小規模事業体」とは、少数（多くの場合は1人）の個人に所有と経営が集中し、かつ、(i) 収益の源泉が少なく複雑ではない活動、(ii) 単純な記帳または (iii) 限られた内部統制及び経営者による無効化の可能性の1つまたは複数認められるような事業体をいうとされていた（パラグラフ11）。そして、所有と経営との集中が監査に対して有するインプリケーションをパラグラフ12及び13で、収益の源泉が少なく複雑ではない活動が監査に対して有するインプリケーションをパラグラフ14及び15で、単純な記帳が監査に対して有するインプリケーションをパラグラフ16及び17で、限られた内部統制及び経営者による無効化の可能性が監査に対して有するインプリケーションをパラグラフ18から21で示している。

114) パラグラフ22から26で詳論されているが、監査人がその他のサービスを被監査小規模事業体に提供していることが通常であることに着目している。

115) パラグラフ27で詳論されている。

116) なお、パラグラフ29では、一般的には、小規模事業体の特徴ゆえにその財務諸表の監査可能性がなくなるとするのは正しくないが、極端で例外的な状況の下で、監査人が重要な問題に遭遇したときには、監査人は財務諸表についての監査報告に対するインパクト及び意見不表明とする必要があるかどうかを検討することになり、そのような懸念を早期に識別したときには、監査を受嘱するかどうかの判断に影響を与えると指摘していた。

4 2006年会社法まで

(1) 会社法改正運営グループ『枠組みの発展』

会社法改正運営グループは、会社法においては、まず小規模・私会社を念頭に置いた規定を設け、大規模会社または公開会社についてより詳細な規定を追加するという『戦略的枠組み』¹¹⁷⁾で示した原則（think small first）を踏まえ、『枠組みの発展』¹¹⁸⁾において、私会社及び小規模会社についての立法的提案を行ったが、監査免除の対象¹¹⁹⁾とならない小規模な会社¹²⁰⁾について、監査に代えて、独立専門家によるレビュー（independent professional review）を導入することを提案した（パラグラフ8.29）¹²¹⁾。すなわち、まず、年次報告書及び計算書類の内容を外部者が検証することには便益が認められるが、一部の小規模会社にとっては監査のための費用がより広範な便益を上回ってしまう¹²²⁾という主張には説得力があり、それは、きわめて小規模な会社にはとりわけあてはまるので、そのような会社については監査を完全に免除すべきであるとした（パラグラフ8.42）¹²³⁾。そのうえで、小規模会社にはあたるが、きわめて小規模な会社にはあたらない会社についても、監査報酬はおそらく年売上高の

117) Company Law Review Steering Group (1999)

118) Company Law Review Steering Group (2000)

119) 完全な監査免除の対象となる会社（極小会社 [micro company]）は、売上高100万ポンド未満、総資産50万ポンド未満、被用者数25人未満という3つの規準のうち2つ以上をみたす会社とされていた。

120) 小規模会社とは、売上高480万ポンド未満、総資産240万ポンド未満、被用者数50人未満という3つの規準のうち2つ以上をみたす会社を意味するものとされていた。この意見募集文書では、中規模会社という概念は採用せず、大規模会社と小規模会社とに分け、さらに、小規模会社を極小会社とそれ以外の（小規模）会社に分けて、規律を定めることが提案されていた。

121) ただし、1989年会社法の規定とパラレルに、小規模会社（極小会社を含む）においては、持分の10%以上を保有する社員が要求したときは監査を受けなければならないとする規定を設けることを提案していた（パラグラフ8.26）。また、企業集団レベルでも規準をみたさないと、小規模会社あるいは極小会社にあたらないとする点も維持するものとされていた（パラグラフ8.27）。

0.15%に及び、しかも、取締役が監査人に対応するための時間に照らして会社に追加的な費用が生ずることから、伝統的な監査は相当な負荷となるとし、そのような会社についてはより低コストの監査の形態がより適切でありうるとし（パラグラフ 8.43）、提案する監査免除の上限と下限との間の企業については、完全な監査を受けることを要求する代わりに、より低位の保証を要求することを勧告するとされた（パラグラフ 8.41）。完全な法定監査に代わるものはさまざまあり、計算書類が正しく（proper）作成されていることを単に検証するという選択肢もあるが、計算書類の作成にあたって基本的な算術的な正確性をチェックするに過ぎないのであればほとんど価値はないであろうとされ、また、かつての監査免除報告書のような簡略化された（reduced）「監査」では計算書類の質と正確性（veracity）について十分なレベルの保証を付与することができないという結論に達したとされた（パラグラフ 8.44）。その上で、完全な監査においては証拠の収集とそれらを調書化することが求められ、調書の作成・整理及び保存に相当な費用を要し、それが監査報酬に転嫁されるという認識を示し、監査人は会社の財務データの信頼性に関して受容可能なレベルの保証を付与するために当該財務データを調べるが、このような証拠化のプロセスは含めない保証の形態を想定することは可能であるとし、独立した専門家によるレビュー（Independent Professional Review（IPR））という形態を小規模会社のためのそのようなプロセスとして提案した（パラグラフ 8.45）。そして、この独立した専門家によるレビューの目的は、監査においてであれば求められるすべての証拠を提供するわけではない手続きに基づき、財務諸表が適用される財

122) この意見募集文書では、保証水準を高めることによる費用と便益との衡量が強調され、たとえば、後述する独立した専門家によるレビューには（たとえば、批判や疑問を投げかけられることから身を守るために、監査人がこの意見募集文書で提案されているより入念な手続きを実施することにより）想定以上に費用を要するというのであれば、独立した専門家によるレビューが要求される会社の閾値を引き上げることが適切であると指摘されていた（パラグラフ 4.48）。

123) この意見募集文書では、100万ポンドの売上高を規準とすることが提案された（パラグラフ 8.23）。

務報告のフレームワークに従って作成されていないとレビュー実施者に考えさせる事項がすべての重要な点において認められなかったかどうかをレビュー実施者が述べることを可能にすることにあるとされていた（パラグラフ 8.46）¹²⁴⁾。

(2) 会社法改正運営グループ最終報告書

最終報告書¹²⁵⁾においては、売上高が100万ポンド以下の会社は監査その他の形態の監査レビューを免除されるべきであるが、それ以外の小規模会社は監査免除の対象となるが、より低位の保証形態（独立した専門家によるレビュー）の対象とされるべきであると提案された。そして、監査実務審議会が独立した専門家によるレビューの実地試行を実施していることに鑑み、かりに、貿易・通商省が、その試行の結果、完全な監査に比べて十分な費用削減効果があり、かつ、利用者が好意的に反応していると判断したときには、独立した専門家によるレビューは売上高が100万ポンドと480万ポンドとの間にある会社について用いられるべきであると勧告した。他方、独立した専門家によるレビューが受け入れられないときは、すべての小規模会社について監査も独立した専門家によるレビューも求めないことが適切であるとした（パラグラフ 2.33）。

(3) 『独立専門家によるレビューの実地試行結果』

2001年11月に、監査実務審議会から『独立専門家によるレビューの実地試行結果』¹²⁶⁾が公表された。この実施試行は『独立専門家によるレビューの実施基準書例（Illustrative Statement of Standards for Performing an Independent Professional Review）』を前提として行われたものであった。

124) Annex F には、国際監査基準 910『財務諸表のレビュー契約』に含まれている様式に基づき、独立した専門家によるレビューに適するレビュー報告書の様式が含められていた。また、国際監査基準 910の「実施されることがある詳細手続きの例」という付録の要約も、独立した専門家によるレビューにおいて「中位の」保証を実現するための作業の範囲を判断するうえでの参考として含められていた。

125) Company Law Review Steering Group (2001)

126) Auditing Practices Board (2001)

1) 『実施基準書例』

まず、財務諸表の独立専門家によるレビューの目的は、当該財務諸表が1985年会社法及び連合王国の会計基準（すなわち、小規模企業向けの財務報告基準）の適用される条項に従ったものとなるようにするためになされるべき重要な¹²⁷⁾修正事項にレビュー実施者が気づいたかどうかについて述べることを可能にすることを目的とするとされた（パラグラフ3）¹²⁸⁾。独立専門家によるレビューは主として（primarily）、(a) 当該主体の会計記録が財務諸表についての健全な会計上の基礎を提供するように見えるかどうかを評価するための限定された手続きの実施¹²⁹⁾、(b) 事業及び当該財務諸表に関する及び質問ならびに非通例的に見える関係及び個別項目を識別するための分析的手続きの実

127) 虚偽記載が及ぼす可能性のある影響を検討するにあたって、何が重要なかの判断は報告対象財務諸表に照らしてなされるものであり、提供する保証のレベルに照らしてするものではないとされていた（基準12）（パラグラフ39）。パラグラフ40も参照。

128) レビュー実施者は、独立専門家によるレビューの実施を受嘱するかどうかを検討するにあたって、当該業務を引き受ける能力を有することを確保するようにし、かつ、所有者、取締役及び経営者の誠実性と会計的能力を評価しなければならず（質問によって評価することがあることにつき、パラグラフ9及び10）、レビュー実施者は、また、任期終了前にレビュー実施者として留任する意思があるかどうかを検討しなければならないとされた（基準2）（パラグラフ7）。なお、レビュー実施者は、(a) 当該主体を支配している者、所有者、取締役及び経営者の身元、(b) 当該主体の活動の性質、及び、(c) 提案されている選任の理由及び現任または前任の監査人またはレビュー実施者の辞任または解任の理由について質問する（パラグラフ8）。

また、受嘱する前に、レビュー実施者は、(a) 当該主体が監査免除のすべての要件をみたしているかどうか、(b) 当該主体の登記上の事務所に監査請求が寄せられていないかどうか、及び、(c) 10%以上の株主から監査請求がなされていることにレビュー実施者が気付いているかどうかを検討しなければならないとされていた（基準3）（パラグラフ11）。以上に加えて、独立専門家によるレビューの実施業務には、十分な訓練を受け、経験を有するパートナー及びスタッフがその業務の実施に関与しなければならないとされ（基準4）（パラグラフ12。有すべき十分な訓練と経験についてはパラグラフ13及び14）、独立専門家によるレビューの実施にあたって、レビュー実施者は独立専門家によるレビューの実施に適用される専門職業人団体の倫理基準その他関連する倫理ガイダンスに従わなければならないとされていた（基準5）（パラグラフ15）。

施、(c) レビュー実施者によって識別された非通例的な関係及び個別項目についての主体の取締役からのもっともらしい (plausible) 説明の入手、及び、(d) レビュー結果についての報告から成るとされた (パラグラフ 4)。

そして、独立専門家によるレビューは主として (principally) は質問と分析的手続きから成るため¹³⁰⁾、通常は監査の一部として実施される手続きである (a) 内部統制の評価の実施、(b) たとえば、実査、立ち合い、確認及び計算などによる財務諸表に具体化されたアサーションに関する裏付け証拠の入手、または、不正または違法行為の結果、財務諸表が虚偽表示されているかどうかの検討を含まないとされ (パラグラフ 5)、レビューによることによって財務諸表の虚偽記載を発見できないリスクが監査によるよりは大きく、したがって、レビュー報告書が提供する保証のレベルは監査報告書が提供する合理的な保証に比べると相当 (substantially) 少ないとされた。独立専門家によるレビューによる提供される保証の限定的性質は、レビュー実施者が財務諸表に対する重

129) 基準 6 (パラグラフ 16) も同趣旨。独立専門家によるレビューの実効性は、当該主体の会計記録が取引、資産及び負債を信頼できるように集約されていないと減じられるとされ、基礎となる財務情報を収集しかつ集約する十分なレベルの会計上の能力によらない財務諸表に基づく場合にはレビューの実効性は大幅に減じられると指摘されていた (パラグラフ 17)。そして、会計記録が財務諸表にとっての健全な会計上の基礎を提供するよう見えるかどうかを評価するための限定された手続きは付録Ⅱの No.5 から No.17 として例示され (パラグラフ 18)、その手続きは主として質問であり、残高のレビューや突合を含んでいた。なお、しばしば同一の会計士が計算書類の作成を補助し、かつ、独立専門家によるレビューを実施するが、計算書類の作成を補助する際の手続きは財務諸表が独立専門家によるレビューの実施の有効な基礎を提供しているかどうかを決定するにあたって 直截的に有用である可能性が高いと指摘していた (パラグラフ 19)。

130) そして、レビュー実施者は無限定のレビュー結論を表明するために追加的な証拠が必要であると結論付けることがあるが、そのような場合には、レビュー実施者は追加的な質問を行う、他方、裏付け証拠を入手すると業務の性質が独立専門家によるレビューから監査に変わってしまうので、そのようにはしないとされている。そして、実行可能なら、レビュー実施者が無限定の結論を表明することができるような必要な証拠を提供する追加的な手続きを実施することをレビュー実施者は取締役に要請するとされていた (パラグラフ 45)。

要な修正の必要に気づかなかった（not being aware）という文言で表現されること（消極的保証）に示されているとされた（パラグラフ 6）。

レビュー実施者は実効的にレビューを実施することができるように業務計画を立案し、文書化しなければならない（原則 8）（パラグラフ 26）。計画を立案するにあたって、レビュー実施者は主体の事業及び運営実績（当該主体の組織、会計システム、営業上の特徴、会計原則及び実務の検討を含む）ならびにその資産、負債、収益及び費用の性質についての知識を入手または更新しなければならない（基準 9）（パラグラフ 28）。

また、レビュー実施者はレビュー報告書を裏付ける証拠を提供するうえで重要な事項及びレビューが基本基準書に従って実施されたことの証拠をその調書に文書化しなければならない（基準 10）（パラグラフ 31）¹³¹⁾。

独立専門家によるレビュー業務においては、当該主体の取締役ではなく、レビュー実施者がレビューの最小限の範囲を決定する責任を負うとされ（パラグラフ 34）、レビュー報告書において消極的保証を表明するために、レビュー実施者は非通例的に思われるまたはレビュー実施者の当該事業体についての知識と整合しない関係及び個別項目を識別するための、財務諸表と前期以前の財務諸表との比較、財務諸表と予算からみた当該主体の予想業績との比較及び売上総利益との関係のような当該主体の経験に基づいて予測されるパターンに従うと思われる財務情報の要素間の関係の検討を含む分析的手続きを実施し、財務諸表が 1985 年会社法及び連合王国の会計基準の要求事項に従って作成されているかどうか、財務諸表の作成にあたって適用した会計方針、会計上の見積り及び取締役が重要な判断をしたその他の事項についての根拠、財務諸表に影響を与える可能性がある、株主総会、取締役会またはそれに相当する会議における決議について取締役に質問し¹³²⁾、これらの手続きを適用するにあたって、前期以前において会計上の修正を必要とした類型の事項をレビュー実施者は検討し、分析的手続きにより識別した関係または非通例的項目について取締役に

131) 調書については、パラグラフ 32 及び 33 に規定が設けられた。

質問し、財務諸表が1985年会社法及び連合王国の会計基準の適用される条項に従っているように見えるかどうかを検討するために財務諸表を通読することを実施することによって十分な証拠を入手しなければならないものとされていた（パラグラフ35）。これらの手続きは、財務諸表がミスリーディングとなるような状況が存在することがあり得ることを認識しつつ、職業的懐疑心をもって実施されなければならない（基準11）（パラグラフ35）¹³²⁾。

以上に加えて、レビュー実施者は財務諸表の修正または開示を必要とするような財務諸表日後の事象について質問¹³⁴⁾しなければならないが（基準13）（パラグラフ41）、レビュー実施者はその報告書日後に生じた事象を識別するための手続きを実施する責任を負わないとされていた（パラグラフ43）。

そして、レビュー実施者は入手した証拠を評価し、当該財務諸表が1985年会社法の適用されるべき条項及び連合王国の会計基準の要求事項に従ったものとなるようにするためになされるべき重要な修正事項にレビュー実施者が気づいていないという消極的保証を与えることができるかどうかについて結論を導かなければならないとされていた（基準14）（パラグラフ44）。

レビュー報告書に報告書の宛先を特定したタイトル、レビューの対象となった財務諸表を特定する導入区分、レビューの性質を説明する範囲区分（本基準

132) なお、レビューにおいては、レビュー実施者の質問に対する取締役の説明と確認がもつともらしい場合には、それらを受け入れることが含まれるため、より重要な質問に対する回答を確認する確認書（confirmation letter）を入手することがあり、とりわけ、そのような確認書は、当該主体が継続企業であるかどうかについての取締役の見解の確認に用いられることがあるとされていた（パラグラフ37）。確認書の意義についてはパラグラフ38も参照。

133) 基準11の要求事項をみたすために実施する手続きの例は付録Ⅱに含められており、取締役に対する質問はNo.18からNo.28まで、分析的手続きについてはNo.29からNo.31まで、通読についてはNo.31（No.31が2つある）からNo.34までに示されている。また、独立専門家によるレビューの実施にあたって、レビュー実施者にとって、会社法開示チェックリスト、FRSSE 開示チェックリストその他の連合王国の会計基準のためのチェックリストが有用であり得るとされていた（パラグラフ36）。

134) 具体的な質問内容についてはパラグラフ42。

書への言及、レビューは質問と分析的手続きに限定されている旨の記載及び監査は実施されておらず、実施した手続きは監査に比べて低い保証を提供し、監査意見は表明されない旨の記載)、消極的保証の形で表明されるレビュー結論、レビュー実施者の自筆または印刷された署名及びレビュー報告書の日付¹³⁵⁾を含めるべきであるとされていた(基準15)(パラグラフ46)¹³⁶⁾。

財務諸表に対する重要な修正の必要にレビュー実施者が気づいたときは、レビュー結論で、実行不可能でない限り、財務諸表に及ぼす可能性にある影響額を含め、当該事項を述べ、かつ、(a) 修正の必要を生じさせる事項の影響を除き結論を表明することを示しつつ、消極的保証に対する除外事項を表明するか、または (b) 財務諸表をきわめてミスリーディングとしてしまうほどに修正の必要を生じさせる事項が重要であるとレビュー実施者が結論付けたときには不適正レビュー結論を表明しなければならない(基準16)(パラグラフ48)¹³⁷⁾。そして、重要な範囲限定があるという例外的な状況の下では、レビュー結論には当該限定を記載し、かつ、(a) 消極的保証に対する、当該限定がなかったとすれば必要であると判断されたとであろう財務諸表に対してなされた可能性がある修正に関しての除外事項を表明するか、または (b) レビュー実施者がいかなるレベルの保証も提供することができないと結論付けるほどに当該限定が及ぼす可能性のある影響が大きく、かつ、広範である場合には、何らの保証も提

135) 独立専門家によるレビューの日付(独立専門家によるレビュー報告書の日付は、その読者にレビュー実施者が当該日付までに発生し、気づいていた事象または取引の効果を検討したことを知らせるものであるとされていた(パラグラフ60)。また、パラグラフ61も参照)は財務諸表とともに配布するためにレビュー実施者がその報告書に署名した日付であるべきであるとされ、レビュー実施者の責任は取締役によって作成され提示される財務諸表について報告することであるから、レビュー実施者はレビューの対象となった財務諸表が取締役によって承認された日より前にレビュー報告書に署名し、または、そのような日付を付してはならない(パラグラフ61も参照)とされていた(基準19)(パラグラフ59)。

136) 付録Ⅲに無限定のレビュー結論を表明するレビュー報告書の例が含まれていた。

137) 付録Ⅳには限定付レビュー結論の例が、付録Ⅴには不適正レビュー結論の例が含まれていた。

供しない（基準17）（パラグラフ50）。

将来の事象に関する内在的不確実性（たとえば、売掛金の回収）は、ある程度、承認日における財務諸表の広範囲の構成要素にしばしば影響を与え、取締役が財務諸表を承認する日においてより多くの情報を入手することによってその不確実性を除去することができないときには、その不確実性の財務的効果に関する取締役の作業仮説を反映させ、かつ、重要な場合には当該不確実性を生じさせる状況及びそれが及ぼす可能性のある財務的効果を記載するものとされていた（パラグラフ51）。もっとも、財務諸表において適切にその事項が開示されていれば、財務諸表にとって本質的ではない、係争中の訴訟の結果のような内在的不確実性の存在ゆえにレビュー実施者が標準的なレビュー結論を修正しなければならないということにはならない（パラグラフ52）。他方、財務諸表がミスリーディングになるような本質的な不確実性が存在することを示す情報に気づいたときは¹³⁸⁾、レビュー実施者は当該事項に言及する説明的区分を報告書に含めなければならない、その説明的区分は、レビュー結論とは分けて、レビュー実施者は当該事項について意見を表明しないことを示す言葉を用いなければならない（基準18）（パラグラフ53）¹³⁹⁾。

なお、興味深いのは、会計方針の首尾一貫しない適用があっても、それが適切に財務諸表において開示されている限り、レビュー実施者は標準的なレビュー結論を修正することを要しないとされていたこと（パラグラフ58）である。また、財務諸表の各頁には、「未監査。…頁の独立専門家によるレビュー報告書参照」と記載しなければならないものとされ（基準20）（パラグラフ62）、財務諸表が他の情報を含む文書、たとえば年次報告書の中に含まれている場合には、レビュー報告書において、そのような他の情報は独立専門家に

138) パラグラフ54では、不確実性の程度と財務諸表が与える概観に対する影響が非常に大きい場合の例として、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適切であるかどうかについて不確実性が存在する可能性のある場合を示していた。

139) 付録Ⅵ及びⅦに根本的な不確実性を説明する説明的区分を含むレビュー報告書の例が含まれていた。パラグラフ55及び56も参照。

よるレビューの範囲外であることを明確にしなければならない（基準21）（パラグラフ62）とされていた。

2) 『独立専門家によるレビューの実地試行結果』

第1に、会社内に会計専門家がいる場合に費用削減の可能性が最も大きくなるが、100万ポンドから480万ポンドの範囲で規模がより大きな会社に会社内会計専門家が存在する可能性が高いと指摘された。そして、実地試行の結果、会計事務所が、同じチームを用いて、顧客に会計支援を提供しているときには、平均して約1100ポンドの費用削減がみられたとされた。これは、12件の業務において、前年度の監査及び会計報酬と比べると27%の削減に相当するが、最少では4%の削減にしかないのに対し、最大では70%の削減となったと報告されている。他方、会計事務所が会計支援を行っていない場合または他のチームが会計支援を行っている場合には平均して約2400ポンドの費用削減がみられたとされ、8件の「純粋な独立専門家によるレビュー」においては、前年度の監査報酬に比べると平均して61%、最少で48%、最大で81%の費用削減となったと報告されている。とはいえ、一部の実務従事者は、この試行は費用削減を過大に示しているのではないかという懸念を表明していると指摘していた。すなわち、経験の浅いスタッフを用いないことにより実現された費用削減は長い目で見れば持続可能ではない可能性があり、レビュー実施者が直前の監査から得られた事業についての知識から隔離されるにつれて、時間削減の効果が減少する可能性があるというのである。他方、実務従事者が独立専門家によるレビューの実施プロセスに慣れるとより削減できるという主張もあったとされている。

もっとも、財務諸表の作成にあたって、実務従事者は、その業務を高い標準に従って行い、その結果、計算書類の作成にあたってはある種の裏付け証拠の入手がなされる、たとえば、在庫の棚卸の立会、債権者からの請求書の照合、債務者に対する確認などが行われると指摘されている。このような場合には、財務諸表の作成にあたって実務従事者が入手する証拠の量は『独立専門家によ

るレビュー実施基準書例』によって要求されているものよりも広範であり、もしそうであれば、監査による増分費用、その結果、独立専門家によるレビューによる費用削減は比較的小さいかもしれないと述べられている。

第2に、独立専門家によるレビューの実効性について、独立専門家によるレビューにより財務諸表の虚偽記載を発見することはできるものの、裏付け証拠を入手することによって監査の方がより実効的であることを示唆する調査結果が得られた。

第3に、『独立専門家によるレビュー実施基準書例』では、独立専門家によるレビューでは、裏付け証拠を入手することを禁止したため、実務従事者は、詳細な会計情報が保存されておらず、業種データが入手不能で、かつ、予算情報がわずかしかない小規模顧客について定められた実証的レビュー手続を実施するにあたって困難に直面したとまず指摘されている。分析の手続きを実施する際に、実務従事者は、趨勢や変動について会社の取締役や職員から十分な説明を得ることがしばしば難しく、ある場合には、質問に対する顧客の回答を誘導しなければならなかったとされている。また、とりわけ、『独立専門家によるレビュー実施基準書例』が裏付け証拠を入手することを禁止していたため、取締役の説明に依拠する範囲について実務従事者は厄介さを感じた（uncomfortable）ともされている。そして、ほとんどすべての実務従事者はレビュー報告書における消極的保証に、とりわけ、会計業務を含む実施した業務についてのコミュニケーションの欠如に、違和感を覚えた（uncomfortable）とされている。多数の実務従事者が独立専門家によるレビューも継続企業の前提問題を識別する点では監査と同様の実効性が認められると考え、一部の実務従事者は適切に実施されれば保証サービスとして意義を有すると評価したものの、独立専門家によるレビューを適切に実施する能力は当該業務を行う者が顧客の事業について深い理解をもたらすために必要な技能と経験を有し、取締役の説明に対して疑問を呈する自信を有しているか次第であるとされた。

第4に、取締役の意見としては、多くの者は、監査免除の対象となっても、監査人から受けているサービスに対して支払う金額に影響はないと考えている

が、監査または独立専門家によるレビューよりも役に立つと思われるサービスに対して支払うことが可能になるという見方も示されていた。監査または独立専門家によるレビューを要求すべきではないという意見を持つ取締役がいる一方で、独立専門家によるレビューでは不十分であり、監査を要求すべきであるという意見を有する者もあった。

第5に、銀行家との討議を実地試行の一環として行ったわけではなかったが、銀行家の意見も『独立専門家によるレビューの実地試行結果』では紹介されており、一部の銀行家は、不確実性について報告することを認めると修正されたレビュー意見が過度に多くなるのではないかという懸念を表明し、また、一部の銀行家は小規模会社のコーポレート・ガバナンスの重要な構成要素としての監査を失うことに対する躊躇を示したとされていた。また、監査免除により、将来、資金調達を受けるために監査の履歴が必要になる可能性がある成長中の会社にとって予見しなかった結果をもたらすことになるのではないかという懸念も表明したともされている。さらに、財務諸表の調製については実施基準がないことから、未監査財務諸表に信頼を置くことに銀行家は躊躇を覚えると考えられている。

第6に、『独立専門家によるレビュー実施基準書例』は、国際監査基準910『財務諸表のレビュー業務』の要求事項に十分な（sound）会計上の基礎確保の要求を加える一方で、無限定レビュー意見を表明するために裏付け証拠を入手することを禁止したことに対し、実務従事者からは前者については賛同が得られたものの後者については賛同が得られなかった。分析的レビュー手続に対しては十分に明確化（specific）されていないという批判が加えられ、分析の手続きと取締役に対する質問の相互関係についてさらにガイダンスが必要であるように思われるとの指摘があった。「もっともらしさ（plausibility）」を実務にあてはめることに困難さがあり、取締役の説明がもっともらしくない（implausible）ようにみえる場合の対応についてガイダンスがより必要であるとされた。また、レビュー報告書は過度に消極的（negative）であり、実施した作業の性質及び範囲を伝達できていないという指摘もあった。とはいえ、こ

これらの点を除けば、『独立専門家によるレビュー実施基準書例』の付録Ⅱは、独立専門家によるレビューを実施するために合理的な基礎を提供しているものと考えられるとの評価を示した。

(4) 2002年白書と2005年白書

監査実務審議会『独立専門家によるレビューの実地試行結果』を背景として、2002年に、政府が議会に提出した白書¹⁴⁰⁾では、独立専門家によるレビューの導入は法案に盛り込まれなかった。すなわち、政府は、監査実務審議会の調査結果に照らして、すべてを考慮に入れると、独立した専門家によるレビューが一部の会社に対する法定監査にとって代わる、価値のあるものであるかを検討し、そうではないと判断したとされた。すなわち、実地調査に関与した者で独立した専門家によるレビューを熱烈に支持した者はほとんどなく、むしろ、裏付け手続きが欠けていることに対する懸念があったこと、及び、独立した専門家によるレビューの費用は監査のそれよりも低いという証拠はあるものの決定的でなかったことから、政府は、想定される費用と便益のバランスは、法律上、独立した専門家によるレビューを監査の代わりにすることを正当化できる十分な根拠とはならないという結論に達したとされた（パラグラフ 4.22）。他方で、監査免除の閾値を100万ポンドから480万ポンド（当時のEC法の下での上限）に引き上げるという会社法改正運営グループの勧告については、政府としては、この論点を白紙から検討し、最終的な決定をする前に、さらに意見募集を行い、2000年7月に閾値を35万ポンドから100万ポンドに引き上げた効果を評価することが適切であると考えたとした（パラグラフ 4.23）。

その後、政府は、2005年3月にも白書¹⁴¹⁾を議会に提出したが、そこでは、監査免除の対象となる閾値を売上高は560万ポンド、総資産額は280万ポンドに、それぞれ引き上げることとされ（パラグラフ 4.10、これによって、約

140) *Modernising Company Law* (July 2002), Cm 5553

141) *Company Law Reform* (March 2005), Cm 6456

69,000社が監査義務を免れることになる」と説明されていた)、2005年11月1日に、小規模会社に対する監査要求については、これに沿った条文(454条)を含む会社法改正案(Company Law Reform Bill)が上院に提出された。結局、2006年会社法(c. 46)では、一定の要件をみたす小規模会社もしくは休眠会社(480条)または公的部門監査の対象とする非営利会社(482条)を除き、会社の年度計算書類は監査を受けなければならないとされ(475条1項)¹⁴²⁾、免除の対象となる小規模会社(382条1項から6項まで)¹⁴³⁾は、小規模会社のうち、当該会計年度の売上高が560万ポンド以下であり、かつ総資産額が280万ポンド以下であるものとされた(477条)。

5 2006年以降の動向

(1) 『中小会社及びそのステークホルダーの必要を会計士がどのように支援するか』のレビュー』

会計士監督審議会(Professional Oversight Board for Accountancy)は、2006年3月に『中小会社及びそのステークホルダーの必要を会計士がどのように支援するか』のレビュー』(POBA(2006))を公表した¹⁴⁴⁾。この報告書では、監査

142) ただし、監査免除は、監査が免除されている旨(475条2項)、ならびに、小規模会社及び休眠会社については、さらに、476条(発行済株主資本の10%以上もしくはある種類株式の発行済株主資本の10%を保有する株主[株主資本がない会社においては社員の10%以上]は会社に対して監査を受けることを請求できる)に従って当該年度の計算書類の監査を受けることを社員が会社に要求していない旨及び会計記録及び計算書類の作成に関して会社法の要求事項を遵守する責任を取締役が了解している旨(475条3項)の取締役による記載が貸借対照表に含められていないと認められないものとされた。

143) 売上高が560万ポンド以下、総資産額が280万ポンド以下、平均被用者数が50人以下の3つの規準のうち2つまたは3つに当該会計年度及び直前年度(初めの会計年度については当該年度のみ)に該当するもの。

144) この報告書では、2005年4月までの1年間に、中小会社のうち約25%の約260,000社が計算書類の監査を受け、約890,000社が監査免除を活用したと推定されていた。そして、監査を受けた会社のうち、180,000社は監査免除を受ける適格を有していたが任意に監査を受けたものであったと推計していた。

を受けていない会社については、職業的会計士が計算書類の作成にどのように関与しているかが、外部からは、通常、わからないという問題意識を背景として、職業的会計士の業務範囲の説明と職業的会計士の義務の明確な説明を含む調製報告書によって、それを明確化することが望ましいとした。新たなレベルの保証に対する利用者の関心を識別することができず、会計士監督審議会としては現時点において、保証の代替的形式を導入することは混乱を招くだけであると考えたため、この報告書には保証意見を全く含めないこととされていた。また、このような報告書の使用は任意であるため、財務報告評議会ではない団体によって開発され、実施されることが望ましいとし、そのような団体が、これを合理的期間内に実現することができないときは、このアプローチは再考されるべきであるとしていた。そして、会社登記局（Companies House）に計算書類を提出する際の職業的会計士の関与の報告について明確性と安全性を高める必要があるとし、職業的会計士が関与したと記載されているときにはそれが事実合致していることについて、利用者は信頼を置くことができるべきであるとした。また、計算書類には、職業的会計士の関与の性質、すなわち、監査なのか、調製報告書なのか、何らの報告書も発行されないのかを示すことができた。その上で、職業会計士団体に対して、7つの勧告を行ったが、まず、団体は、継続的に、職業人が小規模会社の取締役に対して、職業的会計士の職業上の義務と提供するサービスを含め、職業的会計士の役割を明確に説明する方法を検討すべきであるとした（勧告1）。また、団体は、その会員が関与する計算書類の質を向上させる助けとなる方策を講じるべきであり、講じた方策について会計士監督審議会に通知し、かつ、2007年4月にその方策の実効性について会計士監督審議会に対して正式に報告すべきであるとした（勧告3）。さらに、団体は、継続的に、監査を受けていない会社の計算書類の利用者が、当該計算書類の作成において職業的会計士が関与した範囲及びその有用性について明確な説明を受けることができるようにする方法を検討すべきであるとし、そのために、団体は、職業的会計士の業務範囲の説明と職業的会計士の義務の明確な説明を含む調製報告書の利用を検討すべきであるとした（勧告6）。

以上に加えて、団体は、将来、計算書類が電子的に提出されるようになったときに、職業的専門家の関与の報告について明確性と安全性を高めることができるように、職業人の協力を求める会社登記局からの提案を取り上げることを検討すべきであるとした（勧告7）。

このように会計士監督審議会は、中小規模会社の監査について大会社の監査とは異なる監査の基準を開発する可能性についても監査以外の保証サービスについても言及しておらず、「監査は監査である」という発想に立脚していたものと推測される。

（2）中間テクニカル・リリース AAF 03/06

イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の監査及び保証部門は、2006年8月に、中間テクニカル・リリース AAF 03/06『未監査財務諸表についての ICAEW の保証サービス』（ICAEW（2006a））を公表した。AAF 03/06は限定的保証業務を取り扱っており（パラグラフ9）、国際レビュー業務基準（ISRE 2400）よりも、国際監査保証基準審議会の保証業務の国際的フレームワーク（International Framework for Assurance Engagements）を下敷きとしたものであった（パラグラフ3）。

限定的保証業務において、会計士は、「財務諸表が真実かつ公正な概観を与える…との取締役による確認を否定するようなことには気づかなかった」という監査済でない財務諸表についての消極的形式による結論に基礎を与えるレベルの保証に十分な証拠を収集しようとする（パラグラフ11）。限定的保証業務は主として経営者及び取締役に対する質問を行うこと¹⁴⁵⁾及び財務諸表に対して分析的手続きを適用して、適用された会計方針が状況に照らして適当であり、かつ、適切に開示されているかどうかどうかを評価することから成る。財務諸表中のある残高及び開示に関連する証拠の調査（examination）を含むことがあるが、これは、分析的手続きを実施し、経営者及び取締役に対して質問をし、会計方針を評価した後に、財務諸表に重要な虚偽記載があるリスクを示す事項に会計士が気付いた場合に限られる（パラグラフ12）。監査とは対照的に、限

定的保証業務は重要な虚偽記載のリスクの全般的評価、不正もしくは法令もしくは規則の検討、または国際監査基準（連合王国及びアイルランド）に従って実施される内部統制についての理解の獲得もしくはその検査を含まない。また、財務諸表のすべての重要な領域との関係で、また、すべての関連するアサーションに関して、資料を収集することを含まない。したがって、国際監査基準（連合王国及びアイルランド）に従って実施される監査に比べ、範囲がより狭く、より低いレベルの保証を提供する。会計士はこれを契約書及び報告書において明確にしなければならない（パラグラフ 13）。

すなわち、会計士は、AAF 03/06に従った作業を実施する際に、主として経営者に対する質問及び分析的手続きを実施することによって証拠を入手する（パラグラフ 37）。そのような手続きを実施した後に、会計士が重要な虚偽記載の重要なリスクに気づいたと考えるときは、修正が必要であるかどうかをはっきりさせるために経営者がさらなる作業を行う必要があるかどうかについて、経営者と討議する。経営者に対する要請を基礎づける情報が不十分なときは、会計士はその結論を裏付けるために必要であると考ええる実証手続を含む追加的作業を実施することがある。経営者が必要な修正をしないときは、会計士

145) 業務の過程において、会計士は、特定の事項に関する情報及び説明を得るために、取締役及び経営者に質問することがある。そのような質問に対する口頭の返事から生ずる誤解は書面で確認を入手することによって減らすことができることがある。会計士は、自己の作業のために入手可能な関連性を有する情報の完全性のようなより一般的な事項についても書面での確認を望むことがある。すなわち、会計士は、その状況において必要と考える書面による陳述を取締役から入手する。そのような取締役による陳述には、財務諸表についての取締役の責任の了解、財務記録及び当該業務のために会計士にとって入手可能とされた会議の議事録または議事録が作成されていない場合の議事要録の完全性についての取締役の責任の了解、財務情報の基礎となる会計記録に重要な額、取引、合意または偶発事象が正しく反映されていないことを取締役は知らないことの確認、財務諸表の修正または開示が必要とされる後発事象の通知、ならびに、該当する場合には、当該状況において書面による陳述が適切であると会計士が考えるその他の事項（重要なアサーション及び取締役の見積り、判断または事実の解釈のうちの財務情報に重要な影響を与えるものの内容などを含む）が通常含まれる（パラグラフ 44）。

は業務を辞任するかどうかを含め、報告書または他の報告要求（たとえば、法人税申告書の提出）に対する影響を検討する。これは、監査においては、包括的なリスク評価に基づいて、すべての財務諸表の重要なアサーションに関して十分かつ適切な証拠を監査人が入手するのと対照的である（パラグラフ38）。また、会計士は、開示チェックリストまたはソフトウェア・パッケージのような、入手可能な情報に基づいて必要な開示がなされているかどうかをチェックするために利用可能な方法を検討する（パラグラフ39）¹⁴⁶⁾。

会計士は業務を計画し、そうする際に、事業に関する知識を入手し、更新し、会社の組織、保存されている会計記録のタイプ、営業上の特徴、会計原則と実務ならびにその資産、負債、収益及び費用の性質を検討する。会計士は、重要な虚偽記載が存在するリスクがある領域に注意を払う必要があり、当該リスクの範囲を評価することができるようになる質問を計画する。しかし、包括的なリスク評価を実施することは期待されておらず、計画のレベルは会社の会計規則の複雑さと当該事業についての会計士の経験によって異なり得る（パラグラフ31）。会社の事業及び運営についての一般的な理解を得るために、会計士は、当該会社が活動しているセクターの会計原則及び実務ならびに当該状況において適切な会計情報の形式と内容をよく理解する。事業についての理解は、通常、会社についての経験と会社の経営者及びスタッフに対する質問を通じて得られる。会計士は、また、会社の事業と運営についての理解を裏付けるために必要であると考えられる場合には、会計記録についてのウォークスルーを実施し、さらなる手続きを計画することがある（パラグラフ32）。計画プロセスの目的は実施すべきさらなる作業の性質、範囲及びタイミングをはっきりさせることであり、会計士が考慮に入れる要素には、財務情報における虚偽記載のリスクの評価ならびに会計及び報告プロセスの強度が含まれるが、それらに限られるものではない（パラグラフ33）¹⁴⁷⁾。

146) 作業手続きについてのガイダンスは付録Fに示されている。

147) 限定的保証業務における作業手続きについてのさらなるガイダンスは付録Fに示されている。

また、会計士は、その専門家的判断に基づいて報告書の内容を裏付けるために重要な事項を文書化する。文書化される事項には、業務の計画と実施、財務情報に関連して実施した手続きの性質、タイミング及び範囲ならびに達した結論、実施した手続きから得られた証拠、判断を要するすべての重要な事項についての会計士の根拠及び結論（パラグラフ 40）が、通常、含まれる。文書化のレベルは会社の会計記録の複雑さ及び会計手続きにより、会計士の事業についての経験及び他の事項が業務の過程において生じたかどうかにより、異なることがある（パラグラフ 41）。

会計士の報告書は当該業務との関係でイングランド・ウェールズ勅許会計士協会によって公表された倫理その他のガイダンスに服する¹⁴⁸⁾会計士の関与から名宛人が安らぎを得る助けとなる。それはまた、業務の範囲及び監査から得られる安らぎのレベルと AAF 03/06 に規定された業務¹⁴⁹⁾から得る安らぎのレベルとの違いを明確化するにあたって名宛人を支援する（パラグラフ 50）¹⁵⁰⁾。

会社の非監査歴史的財務諸表についての会計士の報告書には、それが保証報告書であることを示し、当該報告書の名宛人である者を特定し、かつ、「…への独立した勅許会計士／会計士の報告書」¹⁵¹⁾という語を含む表題、会計士の結論が示される対象となる監査済でない財務諸表を特定する導入区分、業務の条

148) 保証業務を実施するにあたって、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の会員である会計士は、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の倫理規則に定められた倫理ガイダンスに服する。倫理規則の要求事項には、とりわけ、その序文に示されている、すべての専門的及び事業上の行動における基本原則を遵守することが含まれている。保証業務を実施する場合には、倫理規則中の「保証業務のための独立性」に追加的な要求事項が定められている。これは、監査に含まれないすべての保証業務に適用されるものであって、国際会計士連盟（IFAC）の倫理規則に従ったものである（パラグラフ 20）。

149) AAF 03/06 に従って実施される業務については、連合王国の一般に受け入れられた会計原則の枠組みの中で取締役によって選択された会計方針が適用されるべき規準となるとされ、この規準は、会計士がどのように結論に到達したかを利用者が理解し、あてはまる場合には、それから安らぎを得る助けとなると指摘されている（パラグラフ 19）。

150) 報告書の例は付録 E に含まれている。

件に従って当該報告書が作成された旨の記載、契約書の条項及び当該業務が実施された目的に従った名宛人に対する当該保証報告書の利用についての制約、1985年会社法に従って真実かつ公正な概観を与える財務諸表を作成することが自己の責任であることを取締役が了解した旨の記載、当該業務が実施された目的の特定、AAF 03/06に従って作業が実行された旨の記載、当該業務の遂行において実施された作業の説明、消極的形式の意見、会計士の氏名及び署名ならびに（「登録監査人」ではない）適切な肩書、報告書日¹⁵²⁾、及び、会計士についての情報（事務所／会計士の氏名・名称、業務を実施した事務所の所在地）が含まれる（パラグラフ 52）。

会計士の報告書は契約当事者に向けられたものであり、当該報告書の名宛人でない者に対しては何らの義務を責任も負わない旨の免責文言を報告書に含める。三者間契約または多数当事者間契約においては、報告書の名宛人に当該会社の社員や識別された第三者など、当該契約に拘束されることに合意し、その者に対して報告すること及び注意義務を引き受けることに会計士が合意した他の者が含まれるが（付録 E.b.i.）、二者間契約では、報告書の名宛人は取締役のみである（付録 E.a.i.）（パラグラフ 53）。会計士が事前に書面で同意を与えた場合には、その会計士の保証報告書が年次株主総会において社員に提出され、会社登記官に提出する当該年度の会社の監査を受けていない財務諸表及び取締役報告書の写しに添付されることがある（パラグラフ 54）¹⁵³⁾。

151) 会計士はイングランド・ウェールズ勅許会計士協会の倫理ガイダンスに従っているもので、報告書には「独立した」会計士の報告書という表題を付すとされている（パラグラフ 51。パラグラフ 20 も参照）。

152) 会計士は、財務諸表日後、会計士が報告書に署名する日までの間の、財務諸表を修正しまたは開示しなければならない可能性のある事象について質問をする。経営者に対してなされる可能性のある質問の例には、主観的判断を含む項目または暫定的データに基づいて処理された項目の現状、及び、財務諸表において用いられた会計方針の適切性に疑問を投げかける可能性がある事象が発生していないかどうかが含まれる（パラグラフ 42）。他方、会計士は、報告書日後に生じた事象を識別する手続きを実施する責任を負っておらず、これを契約書で明確化しようとする必要がある（パラグラフ 43）。

将来の事象に関する内在的不確実性が存在し、かつ、会計士が自己の結論を裏付ける重要な証拠を入手できないときは、その不確実性が財務諸表全体に与える影響を検討する。そのような不確実性が財務諸表において十分に開示されているときは、会計士は、当該不確実性を強調する説明的区分を追加し、会計士の結論を当該不確実性区分から切り離すことによって報告書を修正することを検討する。そのような不確実性区分の追加は会計士の結論に影響を与えない（パラグラフ 55）¹⁵⁴⁾。

AAF 03/06 には限定付報告書についての規定はないが、会計士が報告書の対象となる財務諸表の妥当性について何らかの疑いをもったときまたは範囲について重要な限定があることを識別したときは、報告書を発行せず、辞任し、自己の氏名を当該財務諸表に関連付けることを認めないことを検討する（パラグラフ 56）。また、ある状況の下で、会計士が適切と考える修正または開示が財務諸表においてなされておらず、または財務諸表において提供されている情報が不十分でないことがある。その結果、当該財務諸表がミスリーディングであると考えたときは、会計士は報告書を発行せず、辞任し、自己の氏名を当該財務諸表に関連付けることを認めない（パラグラフ 57）。財務諸表がミスリーディングであるかどうかを検討するにあたって、会計士は、財務諸表が形式上適切であり、たとえば、財務諸表における誤分類、適用されるべき会計基準を含む関連する法令上、規制上その他の報告上の要求事項の適用における誤り及び要求事項からの既知の離脱の開示、会計方針の重要な変更の開示ならびに会計士が気付いたその他の重要な事項の結果として明白にみえる重要な虚偽記載がないように見えるかどうかを検討する（パラグラフ 58）。

会計士は辞任するときには、辞任の理由を説明することが（マネーロンダリング法制の「内報」条項のような）法律上その他の規制上の要求事項違反にならない限り、通常、業務の当事者に対してそれを説明する（パラグラフ 59）。

153) その保証報告書の例は付録 E.b.ii で示されている。

154) そのような報告書の記載は付録 E. a. ii で示されている。

なお、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の監査及び保証部門は、2009年7月に『監査に代わるもの』（ICAEW（2009））という報告書をまとめ、公表した。この報告書によると、AAF 03/06は、監査と財務諸表の調製というサービスに加えて、新たな保証サービスに対するニーズがあるのか、職業的判断を行使するにあたって、実務従事者が適用する手続きにばらつきが生ずるのではないかという観点から、会員、監査実務審議会及び会計士監督審議会¹⁵⁵⁾などからのかなりの懐疑的な反応にさらされたようである¹⁵⁶⁾。

結局、2013年には、AAF 03/06を廃止し、国際監査・保証基準審議会が2012年9月に公表した国際レビュー業務基準2400『財務諸表のレビュー業務（ISRE 2400（Revised）Engagements to Review Financial Statements）』との整合性を図ったAAF 09/13『歴史的財務諸表についての保証レビュー業務』（ICAEW（2013））¹⁵⁷⁾を公表した。

（3）実務ノート26号

監査実務審議会は、2007年に実務ノート第26号『小規模事業体の監査における文書化』（APB（2007））を公表した。これは、上述したように、文書化が監査時間ひいては監査報酬に大きな影響を与えているという認識を背景として、監査における文書化にはさまざまな方法があり、1つの方法のみが受容可能ではなく、他の文書化の方法もまた完全に受け容れられるものであることを示したものであり、許容される文書化について例を示したものであった。その後、国際監査基準のクラリティ・プロジェクトによる改訂を反映して、国際監査基準（連合王国及びアイルランド）が改訂されたことをうけて、2009年にこの実務ノートも改訂されたが¹⁵⁸⁾、2018年6月に、原則主義的な監査基準

155) POBA（2006）参照

156) ICAEW（2009）p.9

157) 2018年9月及び2019年3月に改訂されている。

158) <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Notes_for_FEE24201059949.pdf>

という発想に沿って廃止された¹⁵⁹⁾。

(4) 会計士団体の最近の考え方

北欧会計士連盟（NRF）が公表した小規模事業体の監査基準（SASE）に対して、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会は、監査基準を分けることは適切ではなく、1つの監査基準という考え方を志向している（Biebuyck (2015)）。

また、勅許公認会計士協会は、既存の監査基準を解体する必要を回避しつつ、監査基準設定主体は、時代遅れにならないような、将来を見据えた基準の開発にあたって、小規模をまず考えるべきであるという発想を前提としつつ（Gambier (2018)）、『小規模をまず考える』という文書（ACCA (2018) で、「監査は監査」という考え方に基づいて、監査基準は1つであるべきである（unitary approach）としている。

参考文献

- Abdel-khalik, A.R. *et al.* (1983) *Financial Reporting by Private Companies : Analysis and diagnosis*, Financial Accounting Standards Board
- Accountancy (1988a) Audit abolition Still Attacks Mixed Response, *Accountancy*, vol.101, No.1137 (May) : 6
- Accountancy (1988b) Abolition of Small Company Audit, *Accountancy*, vol.101, No.1137 (May) : 35
- Accountancy (1991) Matters Raised by the DTI Arising from Accounts and Reports Filed with the Registrar of Companies, *Accountancy*, vol.108, No.1179 (November) : 141-142
- The Accountant (1994a) Government Aims for June Legislation, *The Accountant*, No.5884 (May) : 3
- The Accountant (1994b) Banks to Seek Audits for Exemption Firms, *The Accountant*, No.5891 (December) : 5
- The Accountant (1997) ACCA to Fight Audit Exemption Proposals, *The Accountant*, No.5918

159) FRC (2018). 財務報告評議会はこの実務ノートの改訂を提案しなかった。これは財務報告評議会の監督及び検査に服するのは社会的影響度の高い事業体の監査であるところ、この実務ノートが念頭に置いている小規模事業体の監査は会計士団体の監督及び検査の対象とされているからである。See also Munro (2018)。

(February) : 5

Adey, L. (1981) The Audit Report 'subject to'Misunderstanding?, *Accountancy*, vol.92, No.1055 (July) : 57-58

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (1993) Small Company Audit — ACCA Response to the DTI (*reproduced in : Certified Accountant*, vol.85, No.7 (July) : 45-48)

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2018) *Thinking Small First*

Auditing Practices Board (1993a) The Future Development of Auditing (*reproduced in : Accountancy*, vol.111, No.1193 (January) : 88-94)

Auditing Practices Board (1993b) The Scope and Authority of APB Statements (*reproduced in : Accountancy*, vol.111, No.1198 (June) : 118-119)

Auditing Practices Board (1994a) Proposed Statement of standards for reporting accountants : compilation reports under company legislation (*reproduced in : Certified Accountants*, vol.89, No.7 (July) : Technical update v-xv)

Auditing Practices Board (1994b) Statement of standards for reporting accountants – audit exemption report (*reproduced in : Accountancy*, vol.114, No.1215 (November) : 153-158)

Auditing Practices Board (1995) The Audit Agenda (*reproduced in : Accountancy*, vol.115, No.1218 (February) : 116-133)

Auditing Practices Board (1996) The Audit of Small Business — a consultation draft (*reproduced in : Accountancy*, vol.117, No.1233 (May) : 117-129)

Auditing Practices Board (1997) Practice Note (PN) 13, The Audit of Small Businesses (*reproduced in : Accountancy*, vol.120, No.1249 (September) : 123-136)

Auditing Practices Board (2001) *Findings of the Field Trials of the Independent Professional Review*

Auditing Practices Board (2007) Practice Note 26, *Guidance on Smaller Entity Audit Documentation*

Auditing Practices Committee (1979) *Small Companies : the need for audit?*

Auditing Practices Committee (1980) *Analysis of Public Comments on "Small Companies : the need for audit?"*, Technical Release No.382

Auditing Practices Committee (1984) Use or Abuse of Example 6 — 'Acceptance of management assurances', *True and Fair*, No.27 : 7

Auditing Practices Committee (1989) The old 'Example 6' Form of Audit and the New Reporting Standard, *Accountancy*, vol.103, No.1149 (May) : 166

Auditing Practices Committee (1991) Auditing Guideline, The Audit of Small Business — Exposure draft (*reproduced in : Accountancy*, vol.107, No.1173 (May) : 134-136)

Biebuyck, C. (2015) Audit standards for SMEs, *Economia*, No.43 (November) <<https://economia.icaew.com/features/november-2015/audit-standards-for-smes>>

- Bolton, J.E. et al. (1971) *Report of the Committee of Enquiry into Small Firms*. Cmnd 4811, HMSO
- Board of Trade (1895) *Report of Departmental Committee, appointed by the Board of Trade, to inquire what amendments are necessary to the Acts relating to joint stock companies incorporated with limited liability, under the Companies Acts, 1862 to 1890 with Appendix*. C.7779
- Board of Trade (1962) *Report of the Company Law Committee*. Cmnd 1749, HMSO
- Brebner, J.B. (1948) *Laissez-faire and State Intervention in Nineteenth-Century Britain*, *Journal of Economic History*, vol.8, supplement : 59-73
- Bryant, R. (1998) *Reporting Requirements for the Small Company*, 4th ed., Accountancy Books
- Carsberg, B.V. et al. (1985) *Small company financial reporting*, Prentice-Hall International
- Certified Accountant (1988) Major Split over Small Companies Auditing, *Certified Accountant*, vol.80, No.5 (May) : 6-7
- Certified Accountant (1994a) APB Compilation Report Guidance Stresses 'Much Lower Assurance', *Certified Accountant*, vol.86, No.7 (July) : 11
- Certified Accountant (1994b) Reporting Requirements for the Smaller Company, *Certified Accountant*, vol.86, No.7 (July) : 33-35
- Certified Accountant (1995) Small Company Audit Exemptions, *Certified Accountants*, vol.87, No.3 (March) : 25
- Chandler, R.A. (1997) Conflict, Compromise and Conquest in Setting Auditing Standards : The case of the small company qualification, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.8, No.5 : 411-429
- Chidgey, P. and S. Hayward (1990) *The audit of small businesses*, Accountants digest 245, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
- Company Law Amendment Committee (1906) *Appendix to report of the Company Law Amendment Committee*. Cd. 3053
- Company Law Amendment Committee (1918) *Report of the Company Law Amendment Committee*. Cd. 9138
- Company Law Review Steering Group (1999) *Modern Company Law for a Competitive Economy : the Strategic Framework*
- Company Law Review Steering Group (2000) *Modern Company Law for a Competitive Economy : Developing the Framework*
- Company Law Review Steering Group (2001) *Modern Company Law for a Competitive Economy : Final Report*, vol.I
- Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB) (1979) *Company Accounting and Disclosure*
- Cottrell, P.L. (1980) *Industrial Finance 1830-1914*, Methuen
- Davies, J. (1995) The Grey Area of Audit Exemption, *Certified Accountants*, vol.87, No.4 (April) :

- Derwent, R. (1994) Reporting Requirements for the Smaller Company, *Certified Accountants*, vol.86, No.7 (July) : 33-35
- Department of Trade and Industry (1979) *Company Accounting and Disclosure*, Cmnd 7654, HMSO
- Department of Trade and Industry (1985a) *Burden on Business, Report of a Scrutiny of Administrative and Legislative Requirements*, HMSO
- Department of Trade and Industry (1985b) *Accounting and Audit Requirements for Small Firms – a consultative document*, HMSO
- Department of Trade and Industry (1988) *Possible alternatives to audit for small companies. A consultative note*
- Department of Trade and Industry (1989) *EC draft directive amending the fourth company law directive on annual accounts and the seventh company law directive on consolidated accounts with respect to the exemptions for small and medium-sized companies and to the drawing up and publication of accounts in ECUs. A consultative document*
- Department of Trade and Industry (1992) *EC Council directive amending directive 78/660/EEC on annual accounts and directive 83/349/EEC on consolidated accounts as concerns the exemptions for small and medium-sized companies and the publication of accounts in ECU*
- Department of Trade and Industry (1993) *Audit and Accounting Requirements for very small companies. A consultative document*
- Financial Reporting Council (FRC) (2018) FRC withdraws 'Practice Note 26 – Guidance on Smaller Entity Documentation' <<https://www.frc.org.uk/news/june-2018/frc-withdraws-practice-note-26-guidance-on-smal>>
- Flint, D. (1988) *Philosophy and Principles of Auditing : An introduction*, Macmillan Education
- Freedman, J. and M. Godwin (1993) The Statutory Audit and the Micro Company — An empirical investigation, *Journal of Business Law*, March : 105-130
- Gambier, A. (2018) 'Think small first' – ACCA responds to concerns on auditing standards for smaller and less-complex entities <<https://www.accaglobal.com/hk/en/news/2019/december/thinking-small-first-acca-response-auditing-standards.html>>
- Hogarth, P. (1997) Small Company Accounts : Still a Cause for Concern, *Accountancy*, vol.119, No.1244 (April) : 79
- Holt, G. and P. Moizer (1990) The Meaning of Audit Reports, *Accounting and Business Research*, vol.20, No. 78 (spring) : 111-121
- Hopkins, L. (1984) *The Audit Report*, Butterworths
- Hurst, Kim (1994a) Better the Devil you know?, *Accountancy*, vol.114, No.1212 (August) : 107-108
- Hurst, Kim (1994b) Small Company Audits : The end of the line, *Accountancy*, vol.114,

- No.1216 (December) : 140-141
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1896) Companies Acts Amendment Bill, suggestions by the Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *The Accountant*, vol.22, No.1119 (May 16) : 418-419
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1985) *Accounting and Audit Requirements for Small Firms*, Technical Release No.592
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1988) *The statutory audit of small companies*, Technical Release No.696
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1989) *Draft Directive amending the fourth and seventh company law directives as regards the accounts of small and medium-sized companies*, Technical Release No.753
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1992a) *Implementation of EC directive on small and medium-sized company accounts (FRAG 8/92)*
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1992b) *The statutory audit of small companies : the case for reform (FRAG 21/92) – a consultation paper*
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1993a) *The statutory audit of small companies (FRAG 4/93). Response to the consultative paper FRAG 21/92 “The statutory audit of small companies : the case for reform”*
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Audit & Assurance Faculty (2006a) Interim Technical Release AAF 03/06, *The ICAEW Assurance Service on Unaudited Financial Statements*
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Audit & Assurance Faculty (2006b) *Audit-exempt companies. Beyond the Threshold*, issue paper, ICAEW
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Audit & Assurance Faculty (2006c) *Audit-exempt companies. Company Views on the ICAEW Assurance Service*, research paper
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Audit & Assurance Faculty (2009) *Alternatives to Audit*, ICAEW
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Audit & Assurance Faculty (2013) Technical Release 09/13 AAF, *Assurance Review Engagements on Historical Financial Statements*
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) *et al.* (1969) *Companies legislation in the 1970's : a memorandum submitted to the President of the Board of Trade in March 1969 on behalf of the Councils of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, the Institute of Chartered Accountants in Scotland, the Institute of Chartered Accountants in Ireland and the Association of Certified and Corporate Accountants* (supplement to Accountancy, vol.80, No.908)

- Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS) (1988) *Alternative to audit for small companies – getting balance right*, Press Release 29/3/1988
- Investors chronicle & financial world (1979) Accountants oppose disclosure reform, *Investors chronicle & financial world*, vol.50, No.1 : 38
- Jones, M.E. (1985) Small Companies : the need to reassess the statutory audit requirement, *The Accountant's Magazine*, vol.89, No.943 (January) : 31-33
- Jones, M.E. and B. Telford (1990) An Auditor's Guide to the Companies Act 1989, *Accountancy*, vol.106, No.1163 (July) : 141-143
- Jones, S. and Aiken, M. (1995) British Companies Legislation and Social and Political Evolution during the Nineteenth Century, *British Accounting Review*, vol.27, No.1 : 61-82
- Keasey, K., R. Watson and P. Wynczyk (1988) The Small Company Audit Qualification : A preliminary investigation, *Accounting and Business Research*, vol.18, No.72 (autumn) : 323-333
- Kemp, R.P. (1992) *The JMU Visit : Are you ready?*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- Lawson, E. (1994) Exemption from Audit, *Accountancy*, vol.114, No.1212 (August) : 8
- London Society of Chartered Accountants (1992) *Report on the audit requirement for small companies*
- Likierman, A. *et al.* (1989) Professional Liability : The report of the study teams, HMSO
- Maltby, J. (1998) UK joint stock companies legislation 1844-1900 : accounting publicity and "mercantile caution, *Accounting History*, vol.3, No.1 : 9-32
- Mitchell, A. and P. Sikka (1993) Accounting for Change : The institutions of accountancy, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.4, No.1 : 29-52
- Munro, R. (2018) FRC withdraws Practice Note on smaller entity documentation<<https://www.accountancydaily.co/frc-withdraws-practice-note-smaller-entity-documentation>>
- O'Kane, B. (1994) Who will Benefit?, *Certified Accountants*, vol.86, No.8 (August) : 1
- Page, M.J. (1981) *Financial Reporting and the Small Independent Company*, Department of Accounting and Management Economics, University of Southampton
- Page, M.J. (1984) Corporate Financial Reporting and the Small Independent Company, *Accounting and Business Research*, vol.14, No.55 : 271-282
- Page, M.J. (1985) The Auditor and the Smaller Company, in : Kent, D., M. Sherer and S. Turley (eds.), *Current Issues in Auditing*, Harper & Row : 208-219
- Page, M.J. (1991) The Auditor and the Smaller Company, in : Sherer, M. and S. Turley (eds.), *Current Issues in Auditing*, 2nd ed., Paul Chapman : 211-223
- Page, M.J. (1997) The Auditor and the Smaller Company, in : Sherer, M. and S. Turley (eds.), *Current Issues in Auditing*, 3rd ed., Paul Chapman : 275-288
- Powling, H. *et al.* (2002) *Financial Statements for Smaller Companies. A guide to practice and*

- the FRSSSE*, 4th ed., Croner
- Professional Oversight Board for Accountancy (POBA) (2006) *Review of How Accountants Support the Needs of Small and Medium-sized Companies and their Stakeholders*, POBA
- Regal, R. (1994) The Small Company Audit Revisited, *Certified Accountants*, vol.86, No.9 (September) : 47-48
- Rutteman, P. (1985) Abolishing Small Audits : The Pros of Change, *Accountancy*, vol.96, No.1103 (July) : 12
- Rutteman, P. and J. Brown (1977) Is Your Audit Really Necessary?, *The Accountant*, vol.176, No.5325 (February 3) : 135-137
- Seaman, L.C.B. (1972) *Victorian England : Aspects of English and Imperial History 1837-1901*, Methuen
- Seow, J.-L. (2001) The Demand for the UK Small Company Audit - An agency perspective, *International Small Business Journal : Researching Entrepreneurship*, vol.19, No.2 : 61-79
- Sikka, P., H. Willmott and T. Lowe (1989) Guardians of Knowledge and Public Interest : Evidence and issues of accountability in the UK accountancy profession, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.2, No.2 : 47-71
- Walker, S.P. (1996) Laissez-faire, Collectivism and Companies Legislation in Nineteenth-Century Britain, *British Accounting Review*, vol.28, No.4 : 305-24
- Walmsley, K. (1980) Company Accounting and Disclosure, *Business Law Review*, vol.1, No.5 : 141-142
- Wedderburn, M.-L. (1994) APB Draft Guidance on the Compilation Report, *Certified Accountants*, vol.86, No.7 (July) : 19
- White, R. (1985) Abolishing Small Audits : The Cons of Change, *Accountancy*, vol.96, No.1103 (July) : 13
- Woolf, E. (1982) *Auditing Today*, 2nd ed., Prentice-Hall
- Woolf, E. (1983) *Current Auditing Developments*, 3rd ed., Van Nostrand Reinhold
- Woolf, E. (1990) New Developments on the old 'Example 6' Report, *Accountancy*, vol.106, No.1163 (July) : 141-144
- Woolf, E. (1994) Audit Profitability and Confusing Standards, *Accountancy*, vol.114, No.1212 (August) : 109-110
- Woolf, E. (1997) The Practice Note Makes Sense, *Accountancy*, vol.120, No.1251 (November) : 116-117
- 大矢知浩司 (1985) 「イギリスにおける中小会社の監査問題」 会計ジャーナル 17 巻 8 号 : 70-75
- 河合秀敏 (1982) 「英国会社法の監査目的と監査基準」 企業会計 34 巻 5 号 : 66-72
- 河合秀敏 (1985a) 「英国中小会社の外部監査をめぐる問題」 会計 127 巻 1 号 : 47-64

論説（弥永）

- 河合秀敏（1985b）「英国の小会社監査制度の課題」会計ジャーナル 17 巻 7 号：64-70
- 河合秀敏（1986a）「最近の英国の小会社監査制度の動向」会計ジャーナル 18 巻 4 号：139-144
- 河合秀敏（1986b）「英国中小会社の計算・公開と監査の課題」愛知大学法経論集 経済・経営篇 110 巻 2 号：51-65
- 小町谷操三（1962）『イギリス会社法概説』（有斐閣）
- 武田隆二（編）（2000）『中小会社の計算公開と監査—各国制度と実践手法』（清文社）
- 千葉準一（1991）『英国近代会計制度—その展開過程の探究』（中央経済社）
- 原征士（1986）「イギリスにおける小会社監査問題の動向」会計ジャーナル 18 巻 4 号：133-139
- 星川長七（1960）『英国会社法序説』（勁草書房）
- 山浦久司（1991）「20 世紀移行期の英国会社法会計制度の展開」千葉大学経済研究 5 巻 2 号：171-234
- 山浦久司（1993）『英国株式会社会計制度論』（白桃書房）

本研究は JSPS 科研費 JP25285026 の助成を受けたものである。

（やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）